

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA
OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Problematika účtování a vykazování přechodných účtů aktiv a
pasiv

Issues of Accounting and Reporting the Suspense Accounts of
Assets and Liabilities

Student:

Petra Břečková

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2010

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci na téma „Problematika účtování a vykazování přechodných účtů aktiv a pasiv“, včetně přílohy č. 1, vypracovala samostatně a přílohy č. 2 a 3, dané mi k dispozici, jsem samostatně vložila.

V Ostravě dne 7. května 2010

.....
Petra Břečková

Obsah:

1	ÚVOD	1
2	CHARAKTERISTIKA ÚČETNICTVÍ A JEHO PRÁVNÍ ÚPRAVA.....	3
2.1	ÚVOD DO HARMONIZACE MEZINÁRODNÍHO ÚČETNICTVÍ	3
2.1.1	<i>Harmonizace účetnictví.....</i>	<i>4</i>
2.1.2	<i>Regulace</i>	<i>5</i>
2.2	REGULACE ÚČETNICTVÍ V ČESKÉ REPUBLICE	6
2.3	ÚVOD DO ÚČETNICTVÍ	7
2.3.1	<i>Předmět účetnictví, význam a funkce účetnictví.....</i>	<i>8</i>
2.4	LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA ÚČETNICTVÍ A NAVAŽUJÍCÍ PRÁVNÍ PŘEDPISY	9
2.4.1	<i>Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.....</i>	<i>9</i>
2.4.2	<i>Prováděcí vyhláška k podvojenému účetnictví pro podnikatele</i>	<i>13</i>
2.4.3	<i>České účetní standardy.....</i>	<i>14</i>
2.4.4	<i>Ostatní právní předpisy.....</i>	<i>15</i>
2.5	PRÁVNÍ ÚPRAVA ÚČETNÍ DOKUMENTACE A JEJÍ VÝZNAM	15
2.5.1	<i>Účetní knihy</i>	<i>16</i>
2.5.2	<i>Úschova účetních dokladů</i>	<i>17</i>
2.6	ZÁKLADY ÚČTOVÁNÍ	17
3	OBECNÉ VYMEZENÍ PŘECHODNÝCH ÚČTŮ AKTIV A PASIV	19
3.1	NÁKLADY, VÝNOSY A VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	19
3.2	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ	22
3.3	DOHADNÉ ÚČTY AKTIVNÍ A PASIVNÍ	32
3.4	VÝZNAM INVENTARIZACE A ZÁKLADNÍ POJMY	35
3.5	SMĚRNÁ ÚČTOVÁ OSNOVA.....	38
4	ÚČTOVÁNÍ PŘECHODNÝCH ÚČTŮ AKTIV A PASIV V PRAXI	40
4.1	ŘEŠENÍ NÁKLADŮ PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ V SOUVISLOSTI S FINANČNÍM LEASINGEM	40
4.2	PRAKTICKÁ APLIKACE KOMPLEXNÍCH NÁKLADŮ PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ.....	46
5	ZÁVĚR.....	49
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	51
	SEZNAM ZKRATEK	
	PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE	
	SEZNAM PŘÍLOH	

1 Úvod

„Účetnictví je neuzavřený proces, stále se vyvíjí, zdokonaluje, přizpůsobuje změnám okolního prostředí. Musí se proto proměňovat a vyvíjet souběžně s ním, jinak by neplnilo své poslání“.¹

Účetnictví slouží k zachycení hospodářských jevů a jejich uspořádání z časového a věcného hlediska. Předmětem účetnictví je proto sledování stavu a pohybu majetku a závazků, nákladů a výnosů a s tím související zjišťování výsledku hospodaření. Tento systém sledování hospodářských skutečností slouží k vyhodnocování efektivity hospodářské činnosti účetní jednotky.

Jednou z nejdůležitějších vlastností účetnictví je aktuální princip. Náklady a výnosy se mají účtovat zásadně v tom účetním období, se kterým časově a věcně souvisejí bez ohledu na příjem či výdaj peněžních prostředků. K dodržení aktuálního principu se využívají účty časového rozlišení a dále pak přechodné účty aktiv a pasiv. V případě, že účetní případ se týká více než jednoho účetního období, vzniká povinnost časového rozlišení. Nedodržením této povinnosti se porušuje zákon o účetnictví a účetní předpisy, proto je důležité věnovat se problematice časového rozlišení nákladů a výnosů.

Pouze při správném začlenění nákladů a výnosu lze stanovit správně základ daně a následně vypočítat daňovou povinnost. Tedy nestačí pouze rozčlenit náklady, které snižují základ daně, a které jsou účetní, ale je třeba brát i v úvahu, kterého účetního období se dané náklady a výnosy týkají.

Cílem mé bakalářské práce je přiblížení problematiky přechodných účtů aktiv a pasiv, jejich charakteristika, vykazování, účtování a v neposlední řadě ukázat jaký má vliv rozpouštění komplexních nákladů příštích období na výsledek hospodaření a s tím související daňovou problematiku.

První kapitola mé bakalářské práce se zaměřuje na obecnou charakteristiku účetnictví, legislativní úpravu, základní pojmy, které tvoří účetnictví a na základy

¹ KOLEKTIV AUTORŮ (Účetnictví podnikatelů, 2005, str. 3)

účtování. Jelikož v dnešní době se čím dál tím více do popředí dostává mezinárodní obchod, okrajově je v této kapitole nastíněna i problematika mezinárodního účetnictví.

Druhá část se zabývá základní deskripcí nákladů, výnosů a výsledku hospodaření a postupně se dostává k charakteristice jednotlivých účtů časového rozlišení.

Poslední kapitola by se dala rozdělit na dvě části, přičemž první část se zaměřuje na pořízení majetku formou finančního leasingu, protože právě finanční leasing bývá v praxi problémovým účetním a daňovým případem týkající se časového rozlišení. V tomto ohledu jsou účetní předpisy mírnější než daňové, neboť daňové zákony stanovují další podmínky pro daňovou uznatelnost nájemného. Druhá část dává prostor problematice komplexních nákladů příštích období.

Vlastní názory, návrhy a připomínky jsou v bakalářské práci psány kurzívou.

2 Charakteristika účetnictví a jeho právní úprava

Kapitola je zaměřena na obecnou charakteristiku účetnictví a jeho legislativní úpravu. Jsou zde definovány základní pojmy, které jsou nezbytnou součástí účetnictví, tj. předmět, význam, funkce účetnictví, kdo jsou účetní jednotky, základní praktiky účtování, archivace účetních dokladů apod. V dnešní době, stále více podniků expanduje na zahraniční trhy a proto je v této kapitole nastíněna i problematika mezinárodního účetnictví.

2.1 Úvod do harmonizace mezinárodního účetnictví

V současné době, kdy se stále rozšiřují možnosti mezinárodního podnikání, se do popředí dostává problematika mezinárodního účetnictví jako základ pro harmonizaci a srovnávání účetnictví ve světě. S rostoucím propojováním mezinárodních trhů a globalizací ekonomiky, se již v 70. letech minulého století začaly objevovat snahy o harmonizaci účetnictví a to jak v Evropě, tak i v rámci Spojených států amerických viz [4].

Za velmi významný a důležitý rok se považuje rok 2005, který je považován za mezník, neboť za tento rok muselo více jak 7 000 společností kótovaných na burzách ve státech EU předložit své výkazy v souladu se souborem mezinárodních norem – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS – International Financial reporting standards).

Ve světě existují 2 světové účetní systémy:

- Mezinárodní účetní standardy IAS, které se od roku 2003 změnilly na IFRS – Mezinárodní standardy finančního výkaznictví,
- US GAAP.

Od roku 2002 probíhá proces, označovaný jako projekt konvergence mezi IFRS a US GAAP. Cílem je zajistit plnou kompatibilitu obou systému a zároveň koordinovat své budoucí pracovní programy. Dochází ke sladování koncepčních rámců s cílem vytvoření jednoho účetního systému. Projekt konvergence začal v roce 2002 a měl by být dokončen v roce 2012.

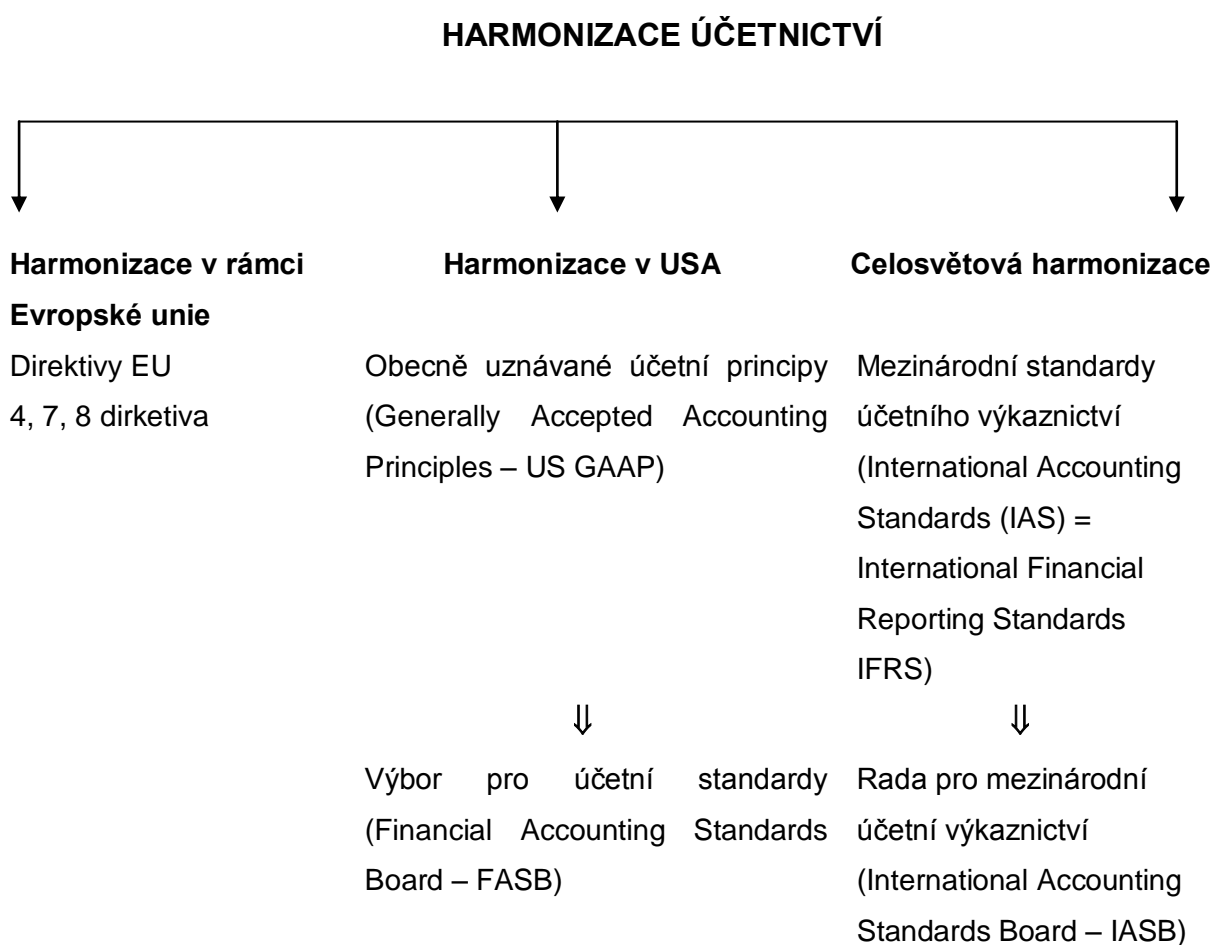
2.1.1 Harmonizace účetnictví

Harmonizace představuje mezinárodní regulace, sladění národních úprav účetnictví, napomáhající k zajištění vyšší srovnatelnosti účetních závěrek, odstraňování bariér pohybu kapitálu, odstraňování rozdílu mezi jednotlivými způsoby regulace. Nejde o sjednocení, o shodu, pouze o sladění vnitřní logiky. Jedná se o proces náročný a zdlouhavý viz [1].

V současné době se realizuje mezinárodní harmonizace ve třech formách:

- účetní směrnice (4., 7. a 8. direktiva),
- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS),
- obecně uznávané účetní principy v USA (US GAAP).

Schéma č. 2.1 Směry harmonizace



Zdroj: vlastní zpracování

Přehled direktiv:

- Čtvrtá směrnice EU (r. 1978) – upravuje pravidla pro individuální účetní závěrky podniků a výročních zpráv;
- Sedmá směrnice EU (r. 1983) – upravuje pravidla pro konsolidované účetní závěrky a výroční zprávy sestavované za skupinu podniků;
- Osmá směrnice EU (1984) – upravuje kodifikační požadavky na profesi auditora.

US GAAP:

- obecně uznávané principy účetnictví,
- vznikly a převážně se aplikují v USA,
- jedná se o nejucelenější, nejvypracovanější soubor požadavků na obsah, formu a zveřejňování účetních závěrek,
- jsou založeny na zvykovém právu, řada věcí není psána, ale tradována,
- systém velice komplikovaný, složitý, pro řadu zemí politicky nepřijatelný,
- je to souhrn zásad, podle kterých se sestavují finanční výkazy, které se následně předkládají investorům (nejsou účetním systémem, neříkají, jak by se mělo účtovat).

Koncepční rámec IAS/IFRS:

Je souhrn obecně platných principů, ze kterých vycházejí mezinárodní účetní standardy. Tento souhrn obsahuje koncepty pro obsah účetní závěrky, přispívá ke konzistenci a logičnosti IFRS a je východiskem při tvorbě úsudků, při řešení různých účetních problémů.

2.1.2 Regulace

Jedná se o stanovení pravidel pro běžné účetnictví a účetní závěrku, vztahu k výpočtu a vykázání daní, principů oceňování, atd. Týká se různých skupin uživatelů a zabezpečuje splnění informačních potřeb různých skupin (právní, fiskální důvody, apod.). Historicky probíhala odděleně a odlišně.

Možné cesty regulace:

Právním předpisem

- má podobu právní normy,
- je vymahatelná,
- má sankční ustanovení,
- časově náročná aktualizace,
- předmětem bývá běžné účetnictví tak i účetní závěrka,
- nejsilnější podoba podle právního předpisu může vést ke vzniku účtové osnovy nebo k postupu účtování.

Standardem (usancí)

- založena na zvykovém právu, proces tvorby, aktualizace, obsah je prováděn a řízen zástupci profesních skupin,
- nemá sankční ustanovení,
- není právně vymahatelná,
- je dobrovolně dodržovaným doporučením,
- pružně reaguje na změny.

Kombinací

- spojuje výhody obou přístupů,
- právní předpisy vytváří formální legislativní rámec na národní úrovni, kdežto standard zabezpečuje obsahovou harmonizaci na úrovni nadnárodní,
- zde se řadí Česká republika.

2.2 Regulace účetnictví v České republice

V České republice je účetnictví regulováno prostřednictvím Ministerstva financí.

Základní normy jsou:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále jen „zákon o účetnictví“),

- prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisu, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v platném znění,
- směrná účtová osnova,
- české účetní standardy pro podnikatele,
- zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění,
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v platném znění viz [4].

Velká novela zákona o účetnictví byla uvedena ve Sbírce zákonů pod č. 437/2003 Sb. a byla účinná až na výjimky k 1. lednu 2004. Tato novela přinesla důležité změny v českém účetnictví. V první řadě vymezila nově účetní jednotku a zároveň zrušila soustavu jednoduchého účetnictví.

2.3 Úvod do účetnictví

Účetnictví je nástrojem finančního řízení a rozhodování podnikatelských subjektů. Slouží k zachycení hospodářských jevů a jejich uspořádání z časového a věcného hlediska. Jedná se o písemné zaznamenávání informací o hospodářských jevech podniku, a to v peněžních jednotkách.

Předpokladem plného uplatnění účetnictví je zdravé tržní prostředí a kvalitní právní rámec podnikání. Podceňování kvalitních účetních informací a účetnictví vůbec, nerespektování účetních zásad či dokonce úmyslné zkreslování účetních informací může vést nejen k hospodářské, ale i politické a dokonce sociální krizi.

Účetnictví není jen otázkou účtování, ale je také diagnostickým nástrojem, který umožňuje průběžně sledovat a vyhodnocovat finanční zdraví podniku.

Předpokladem kvalitního účetnictví je hluboce porozumět hospodářským jevům, věrně ve shodě s věcnou podstatou je zobrazit a současně domýšlet důsledky operací na finanční situaci podniku viz [4].

2.3.1 Předmět účetnictví, význam a funkce účetnictví

Předmět účetnictví

Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření viz [13].

Význam účetnictví

Účetnictví poskytuje informace o finanční situaci podniku a o jeho výsledku hospodaření za dané časové období. O tom, jak jsou vedoucí pracovníci podniku úspěšní ve finančním řízení podniku, zda zajišťují jeho dlouhodobou stabilitu, dosahují přiměřené výnosnosti vložených prostředků a zda jsou schopni průběžně hradit dluhy podniku.

Účetní informace slouží pro řízení a rozhodování zejména následujícím uživatelům:

- interní uživatelé – řídící pracovníci podnikatelského subjektu (dozorčí rada, manažeři na různých úrovních řízení apod.),
- externí uživatelé – věřitelé (dodavatelé, úvěrující peněžní ústavy), finanční úřady, veřejnost, zákazníci, instituce zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení aj.

Informace o finanční situaci podniku se předkládají formou účetních výkazů, přitom je nutno zajistit, aby informace v nich uvedené byly hodnověrné, a aby byly srozumitelné a srovnatelné jak v rámci naší země, tak i mimo ni, neboť existuje různorodá škála uživatelů viz [10].

Funkce účetnictví:

Základní funkcí je poskytovat všem svým uživatelům spolehlivé informace o tom, jak je daný podnik ekonomicky zdatný.

- informační (informace o průběhu hospodaření),
- důkazní prostředek (jedná se zejména o vedení sporů mezi věřitelem a dlužníkem při uznávání práv),
- základna pro vyměření daňových povinností (dobře vedené účetnictví je nezbytným předpokladem pro správné stanovení základu daně a tím i daňové povinnosti účetní jednotky),

- prostředkem k prezentaci jak profesionální manažeři spravují a ochraňují jím svěřený majetek, a jak úspěšně s ním podnikají,
- základna pro podnikové a vnitropodnikové rozhodovací procesy viz [10].

2.4 Legislativní úprava účetnictví a navazující právní předpisy

Účetnictví podnikatelských subjektů je upraveno soustavou předpisů na úrovni zákonů a norem, které navazují na jiné věcně právní předpisy a zákony. Tyto normy dohromady vytvářejí účetní systém. Základním právním předpisem účetního systému je zákon o účetnictví a v některých aspektech také obchodní zákoník. Na tyto dva základní pilíře dále navazuje široká škála dalších zákonů a norem, které jsou věcným základem pro účetnictví. Jedná se zejména o zákon o daních z příjmů, zákon o cenných papírech, zákoník práce, zákon směnečný a šekový a další zákony. Dále je nutné zdůraznit zejména vyhlášky vydané Ministerstvem financí a České účetní standardy, které upravují používání metod a postupů účtování v jednotlivých oblastech účtování a pro jednotlivé typy účetních jednotek viz [8]

2.4.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon o účetnictví je základním kamenem účetního systému v České republice. Povinností podle zákona o účetnictví je vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem. Účetnictví je **úplné**, jestliže jsou zaúčtovány všechny účetní případy týkající se účetního období. Účetnictví je vedeno **průkazným způsobem**, jestliže jsou účetní případy a účetní zápisy doloženy účetními doklady a účetní jednotka provedla inventarizaci. Účetnictví je **správné**, jestliže nebyly porušeny povinnosti stanovené zákonem o účetnictví a předpisy viz [10].

Stručný obsah zákona o účetnictví:

- definuje účetní jednotky a soustavu podvojného účetnictví,
- definuje předmět účetnictví a účetní období,
- stanoví základní povinnosti při vedení účetnictví a při používání účetních metod (oceňování, odpisování apod.) včetně pokut za nedodržení povinností stanovených zákonem o účetnictví,

- definuje účetní závěrku (individuální i konsolidovanou) a stanoví základní požadavky na její obsah a prezentaci (zveřejňování včetně výroční zprávy a povinnosti auditu účetní závěrky),
- definuje účetní knihy a jejich otevírání a uzavírání, účetní doklady, směrnou účtovou osnovu a rozvrh, archivaci účetních záznamů, inventarizace,
- stanoví pravidla pro oceňování jak v průběhu účetního období, tak i k rozvahovému dni, např. oceňování reálnou hodnotou,
- upravuje způsob vydávání další účetní metodiky, např. vydávání prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví, vydávání Českých účetních standardů nebo používání mezinárodních účetních standardů viz [8].

Tento zákon se vztahuje na:

- právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu,
- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
- ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou výše uvedenou, (dále jen „**účetní jednotky**“) viz [13].

Účetní jednotky vedou účetnictví **v plném rozsahu** (obchodní společnosti, státní podniky a družstva s výjimkou bytových družstev, které nepodléhají povinnému

auditu) nebo **ve zjednodušeném rozsahu** (pouze fyzické osoby, které nemají povinnost ověření účetní závěrky auditorem).

Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období (dále jen „účetní období“) s nímž skutečnosti časově a věcně souvisejí.

Účetní jednotky **účtují**, pokud tento zákon nestanoví jinak:

- v deníku (v denících),
- v hlavní knize,
- v knihách analytických účtů,
- v knihách podrozvahových účtů.

Účetním obdobím se rozumí nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců. Shoduje se buď s kalendářním rokem nebo je hospodářským rokem. Hospodářským rokem je účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období může být kratší nebo i delší než uvedených dvanáct měsíců. V případech, kdy vznikla účetní jednotka v období tří měsíců před koncem kalendářního roku nebo zanikla účetní jednotka v období tří měsíců po skončení kalendářního roku nebo hospodářského roku může být účetní období o příslušnou dobu delší než uvedených dvanáct měsíců.

Aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz o stavu a pohybu majetku a závazků účetní jednotky, musí vycházet z obecně uznávaných účetních zásad, tj. ze souboru určitých pravidel, které budou dodržovány při vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky.

Obecně uznávané účetní zásady:

Princip podvojnosti a souvztažnosti

Je základem účetnictví (účtování na dvou účtech, mezi kterými je věcná a obsahová vazba).

Zásada účetní jednotky

Vymezení účetní jednotky jako uzavřeného celku, za které je vedeno jedno účetnictví a sestavována účetní závěrka.

Předpoklad trvání podniku i v dohledné budoucnosti

Účetní jednotka musí vést účetnictví od data svého vzniku až do svého zániku.

Zásada bilanční kontinuity (návaznosti jednotlivých účetních období)

Konečné zůstatky aktiv a pasiv za běžné období (např. 31. 12.) se shodují s počátečními stavy aktiv a pasiv v následujícím účetním období (např. k 1. 1.).

Zásada zjišťování výsledku hospodaření a finanční situace v pravidelných intervalech

Jak již bylo řečeno, účetním obdobím je 12 nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců (kalendářní rok, hospodářský rok).

Zásada objektivit (nestrannosti) účetních informací

Účetní jednotka je povinna vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky, aby účetnictví vedla správně, úplně, způsobem průkazným, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručující trvanlivost účetních záznamů.

Zobrazení je věrné pokud odpovídá skutečnému stavu, je průkazné, pokud jsou všechny účetní případy doloženy účetními doklady a byla-li provedena inventarizace a srozumitelné tehdy, jestliže je účetnictví vedeno v českém jazyce a v české měně.

Princip historické ceny

Stálost ocenění v pořizovacích cenách ke dni uskutečnění účetního případu.

Akruální princip

Je jednou z nejdůležitějších vlastností (podvojného) účetnictví. Náklady a výnosy se mají účtovat časově rozlišené, tj. zásadně v tom účetním období, se kterým časově a věcně souvisejí bez ohledu na příjem či výdaj peněžních prostředků. K dodržení akruálního principu používá účetnictví zejména účtů **časového rozlišení** a dále **přechodných účtů aktiv a pasiv**, které jsou umístěny v účtové skupině **38**.

Zásada stálosti účetních metod

Účetní jednotka nesmí v průběhu účetního období měnit způsoby oceňování, odpisování, účtování a vykazování. Změnit účetní metodu lze provést v bezprostředně následujícím účetním období, pokud tato změna povede k zajištění věrného a poctivého zobrazení skutečnosti.

Zásada opatrnosti

Účetní jednotka je povinna promítnout do ocenění majetku a závazků rizika, ztráty a znehodnocení, která jsou účetní jednotce známa k datu sestavování účetní závěrky (aktiva a výnosy se nesmějí nadhodnocovat a pasiva a náklady se nesmějí podhodnocovat).

Zásada odpovědnosti

Účetní jednotka může pověřit vedením svého účetnictví i jinou osobu (právníckou či fyzickou), ale stále nese plnou odpovědnost za vedení a správnost svého účetnictví.

Zásada kompenzace (zásada zákazu vzájemného vyrovnávání)

Položky aktiv se nesmějí slučovat s pasivy, stejně tak neslučovat náklady a výnosy, příjmy a výdaje.

2.4.2 Prováděcí vyhláška k podvojenému účetnictví pro podnikatele

Vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, rozpracovává některá ustanovení zákona o účetnictví do podrobnější úpravy.

Prováděcí vyhláška upravuje zejména:

- rozsah a jednotlivé části individuální a konsolidované účetní závěrky pro podnikatele,
- uspořádání a označování položek individuální i konsolidované účetní závěrky,
- obsahové vymezení položek individuálních účetních závěrek a formát jednotlivých účetních výkazů (rozvaha a výkaz zisku a ztrát),
- směrnou účtovou osnovu,

- účetní metody a jejich použití včetně konsolidačních metod.

Od 1. 1. 2003 vstoupila prováděcí vyhláška v platnost. Podle této vyhlášky postupují účetní jednotky v průběhu účetního období (kalendářní i hospodářský rok) i při sestavení účetních závěrek viz [8].

2.4.3 České účetní standardy

České účetní standardy zajišťují soulad při používání účetních metod účetními jednotkami. Tvorbu a vydávání standardů zajišťuje Ministerstvo financí. Standardy obsahují popis účetních metod nebo postupy účtování. Obsah standardů nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví či jiných právních předpisů. Jestliže účetní jednotka bude postupovat podle standardů, současně se předpokládá, že plní ustanovení o účetních metodách podle zákona o účetnictví. Prováděcím právním předpisem může Ministerstvo financí stanovit pravidla pro tvorbu a vydávání standardů. Vydání standardů se oznamuje ve Finančním zpravodaji a ministerstvo vede registr vydaných standardů viz [2].

Základní výčet Českých účetních standardů platných pro rok 2010:

- 001 – Účty a zásady účtování na účtech
- 002 – Otevírání a uzavírání účetních knih
- 003 – Odložená daň
- 004 – Rezervy
- 005 – Opravné položky
- 006 – Kursové rozdíly
- 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
- 008 – Operace s cennými papíry a podíly
- 009 – Deriváty
- 011 – Operace s podnikem
- 012 – Změny vlastního kapitálu
- 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- 014 – Dlouhodobý finanční majetek
- 015 – Zásoby
- 016 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
- 017 – Zúčtovací vztahy
- 018 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
- 019 – Náklady a výnosy

020 – Konsolidovaná účetní závěrka

021 – Některé postupy v účetnictví při vyrovnání, nuceném vyrovnání, konkursu a likvidaci

023 – Postup v účetnictví a při inventarizaci majetku a závazků při převodech

majetku státu na jiné osoby

023 – Přehled o peněžních tocích

Od 1. ledna 2008 byl zrušen Český účetní standard pro podnikatele č. 010 Zvláštní operace s pohledávkami.

2.4.4 Ostatní právní předpisy

Jak již bylo řečeno, druhým základním právním předpisem, který spolu se zákonem o účetnictví tvoří účetní systém je zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. Zákon o účetnictví se u některých částí zákona přímo odvolává na některá ustanovení obchodního zákoníku. Obchodní zákoník upravuje například úpravu účetnictví podnikatelů, povinnost uložení účetních a dalších listin do obchodního rejstříku, vznik a zánik jednotlivých obchodních společností, určuje způsob zvyšování a snižování základního kapitálu a rozdělování VH atd.

Účetnictví v České republice je úzce spjato s daňovými zákony. Obecně se dá říci, že účetní předpisy a účetní praxe jsou daňovými předpisy velmi silně ovlivňovány nepřímo prostřednictvím samostatných daňových zákonů, zejména zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který doplňuje pokyn č. D-300 vydaný Ministerstvem financí a zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů viz [8].

2.5 Právní úprava účetní dokumentace a její význam

Zákon o účetnictví vymezuje vedení účetnictví jako soustavu účetních záznamů. Podle § 4 odst. 10 zákona o účetnictví, data, která jsou nositeli informací týkajících se předmětu účetnictví nebo jeho vedení. Účetní jednotky jsou povinny zaznamenávat každou informaci týkající se předmětu účetnictví nebo jeho vedení prostřednictvím účetního záznamu. Jednoduše řečeno, prostřednictvím účetních záznamů se evidují veškeré informace spojené s pohybem a stavem majetku, závazků, vlastního kapitálu, o nákladech, výnosech a o dosahovaných výsledcích hospodaření viz [4, 13].

Účetní doklady

Zákon o účetnictví ukládá účtovat na základě účetních dokladů. Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí splňovat určité náležitosti, např. označení účetního dokladu, obsah účetního případu, peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství, okamžik vyhotovení apod. Jednotlivé účetní záznamy mohou být seskupovány do souhrnných účetních záznamů, kterými jsou především účetní doklady (faktura vystavená a přijatá, příjmový, výdajový pokladní doklad, bankovní výpisy atd.), účetní knihy, účetní zápisy, odpisový plán, inventurní soupisy, účtový rozvrh, účetní závěrka, výroční zpráva viz [4].

Účetní případ

Jedná se o událost, jejímž důsledkem je změna stavu či pohyb majetku, jiných aktiv, závazků, jiných pasiv nebo událost, která ovlivní výši nákladů, výnosů nebo výsledek hospodaření tzn., že zachycuje předmět účetnictví.

Účetní zápis

Účetním zápisem se rozumí přenesení obsahu účetního případu, který je zachycen účetním dokladem, do účetních knih. Účetní zápis je prováděn do deníku a do hlavní knihy.

2.5.1 Účetní knihy

Účetní knihou se rozumí účetní záznam v technické nebo písemné formě, který slouží k zachycování účetních případů, k jejich sumarizaci. Účetní kniha a informace, které jsou v ní obsaženy, slouží pro sestavení účetní závěrky. Účetními knihami jsou Deník, Hlavní kniha, Knihy analytických účtů a Knihy podrozvahových účtů.

Deník je účetní záznam, ve kterém jsou uspořádány účetní případy z hlediska časového.

Hlavní kniha je účetní záznam, ve kterém jsou uspořádány účetní případy z hlediska věcného.

V **knihách analytických účtů** jsou podrobně rozváděny účetní zápisy z hlavní knihy.

V **knihách podrozvahových účtů** se uvádějí účetní zápisy, které nejsou potřebné uvádět v hlavní knize a v deníku.

2.5.2 Úschova účetních dokladů

Zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám archivovat všechny účetní záznamy. V průběhu účetního období se doklady uchovávají v účtárně a po zpracování účetní závěrky se archivují na bezpečném místě. Podle jednotlivých tipů účetních záznamů je předepsána archivační doba pro:

- účetní závěrku a výroční zprávu po dobu 10 let,
- účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, inventurní soupisy, účtové rozvrhy po dobu 5 let,
- účetní záznamy, kterými se dokládá forma vedení účetnictví po dobu 5 let.

Počítání začíná koncem účetního období, kterého se týkaly.

2.6 Základy účtování

Účet (konto) je základním třídícím znakem účetnictví. Zřízením účtu otvírá možnost odděleného zachycování údajů o hospodářských jevech, které se týkají právě jedné položky aktiv nebo pasiv. Může mít různou formu, ale nejsrozumitelnější je T-forma, v níž levá strana se označuje Má dáti (dále jen „MD“) a pravá strana Dal (dále jen „D“).

Rozdělení účtů:

- rozvahové účty – aktivní účty (evidují majetek podniku z hlediska formy), pasivní účty (evidují majetek z hlediska zdrojů jeho krytí),
- výsledkové účty – nákladové účty (v podstatě mají charakter účtů aktivních), výsledkové účty (mají charakter účtů pasivních),
- závěrkové účty – počáteční účet rozvažný (701), konečný účet rozvažný (702), účet zisků a ztrát (710),
- podrozvahové účty.

Schéma č. 2.2 Příklady rozvahových a výsledkových účtů

Aktivní účet

MD	D
PS +	-
Obrat	Obrat
KS	

Pasivní účet

MD	D
-	PS +
Obrat	Obrat
	KS

Nákladový účet

MD	D
+	-
Obrat	Obrat
KS	

Výnosový účet

MD	D
-	+
Obrat	Obrat
	KS

Zdroj: vlastní zpracování

Vysvětlivky:

- MD Má dáti
- D Dal
- PS počáteční stav účtu
- KS konečný stav účtu
- + přírůstek účtů
- - úbytek účtů

Obrat = součet přírůstků (nebo úbytků) dané strany účtu

KS aktivního účtu = PS + Obrat strany MD – Obrat strany Dal

KS pasivního účtu = PS + Obrat strany Dal – Obrat strany MD

KS nákladového účtu = Obrat strany MD – Obrat strany Dal

KS výnosového účtu = Obrat strany Dal – Obrat strany MD

3 Obecné vymezení přechodných účtů aktiv a pasiv

V této kapitole je řešena otázka přechodných účtů aktiv a pasiv, kdy od deskripce základních pojmů jako jsou náklady, výnosy a s tím související výsledek hospodaření kapitola postupně přiblíží významnou oblast v účetnictví a tj. časové rozlišení. K charakteristice jednotlivých účtů je přiřazena i ukázka účtování a to formou příkladů.

3.1 Náklady, výnosy a výsledek hospodaření

Náklady a výnosy představují v účetnictví dvě strany hospodářského výsledku. Ve směrné účtové osnově jsou zařazeny do 5. a 6. účtové třídy, souhrnně se nazývají výsledkové účty.

Náklady a výnosy se účtují v zásadě do období, s nímž časově a věcně souvisejí. V účetnictví se věcná a časová souvislost nákladů a výnosů zajišťuje prostřednictvím účtů časového rozlišení, dohadných účtů a rezerv.

Náklady

Náklady jsou peněžním vyjádřením spotřeby cizích výkonů (nakoupené služby), oběžného majetku (spotřebovaný materiál, prodané zboží), práce vlastních zaměstnanců (mzdové náklady, pojistné z mezd), dlouhodobého majetku (odpisy; zde se nejedná o jednorázovou spotřebu, ale o postupné opotřebení).

Pro vznik nákladů je rozhodující okamžik skutečné spotřeby. Náklady nemusejí vznikat ve stejné chvíli jako výdaje.

Náklady se účtují na výsledkových účtech aktivních. Tyto účty nemají počáteční stavy, jejich přírůstky se účtují na straně MD, zatímco úbytky na straně D a konečný stav se určí jako rozdíl obrátů strany MD a obrátů strany D. Konečný stav, který figuruje na straně MD, se na konci účetního období přeúčtuje na „710 - Účet zisků a ztrát“ a to předkontací 710/5xx. Náklady nepodléhají inventarizaci, ale i přesto jsou velmi kontrolovanými a sledovanými položkami podniku.

Tab. 3.1 Příklady časového nesouladu mezi náklady a výdaji viz [10]:

Náklad dříve než výdaj
<ul style="list-style-type: none">• výplatní listina mezd zaměstnanců za březen – náklad• výplata březnových mezd v průběhu měsíce dubna – výdaj
Výdaj dříve než náklad
<ul style="list-style-type: none">• poskytnutá záloha dodavateli za elektrickou energii – výdaj• přijatá faktura za spotřebovanou energii – náklad
Náklad a výdaj současně
<ul style="list-style-type: none">• v hotovosti zapláceno v autoservisu za opravu firemního automobilu

Výnosy

Výnosy představují výkony účetní jednotky v peněžním vyjádření, které zejména plynou z prodeje zboží a výrobků a jiného majetku účetní jednotky, z prodeje služeb.

Pro vznik výnosů je rozhodující okamžik provedení příslušného výkonu. Okamžik jejich vzniku nemusí být stejný jako vznik příjmu.

Výnosy se účtují na výsledkových účtech pasivních. Účtování je založeno na stejném principu jako u nákladových účtů s tím rozdílem, že přírůstky se účtují na straně D a úbytky na straně MD a konečný stav je logicky na straně D. Na konci účetního období, kdy se konečný stav převádí je předkontace 6xx/710. Výnosy rovněž nepodléhají inventarizaci.

Tab. 3.2 Příklady časového nesouladu mezi výnosy a příjmy viz [10]:

Výnos dříve než příjem
<ul style="list-style-type: none">• vystavená faktura odběrateli – výnos• přijatá úhrada od odběratele – příjem
Příjem dříve než výnos
<ul style="list-style-type: none">• přijatá záloha od odběratele – příjem• vystavená faktura odběrateli – výnos
Příjem a výnos současně
<ul style="list-style-type: none">• tržby v hotovosti na prodejně za prodané zboží

Výsledek hospodaření (zisk nebo ztráta)

Na konci účetního období účetní jednotky zjišťují svůj výsledek hospodaření. Ten se v účetnictví zjišťuje porovnáním výnosů (6. účtová třída) a nákladů (5. účtová třída). Jsou-li výnosy vyšší než náklady, dosáhl podnik zisku, v opačném případě účetní jednotka hospodařila se ztrátou. Zisk zvyšuje stav vlastního kapitálu, ztráta ho snižuje. Pro jednotlivé druhy nákladů a výnosů se rovněž otevírají samostatné účty. Jelikož se jejich porovnáním zjišťuje VH podnikatele, nazývají se účty nákladů a účty výnosů souhrnně účty výsledkové. Tyto účty nemají na začátku účetního období žádný zůstatek a teprve v průběhu roku se na nich zachycují naběhlé náklady a výnosy. Nákladové účty mají v podstatě charakter účtů aktivních, výnosové účty charakter účtů pasivních. Konečné zůstatky z výsledkových účtů se na konci účetního období převedou na uzávěrkový účet 710 – Účet zisků a ztrát a sestavuje se výkaz zisku a ztráty (výsledovka) viz [9].

Účetní VH se skládá z těchto částí:

- Provozní VH = provozní výnosy (účtová skupina 60 až 64) – provozní náklady (účtová skupina 50 až 55),
- Finanční VH = finanční výnosy (účtová skupina 66) – finanční náklady (účtová skupina 56, 57),
- Mimořádný VH = mimořádné výnosy (účtová skupina 68) – mimořádné náklady (účtová skupina 58).

Součet výsledku za provozní a finanční činnost dává VH za běžnou činnost, který se zdaňuje daní se zisku (daní z příjmů) viz [4]. Zbývající část VH za období tvoří mimořádný VH, který je také po zdanění. VH za účetní období je tvořen součtem zdaněného VH za běžnou činnost a zdaněného mimořádného VH. Výsledkem je buď disponibilní zisk, který se dále rozděluje nebo ztráta, o jejíž případné úhradě je třeba rozhodnout. V případě, že jedna oblast například finanční výsledek hospodaření bude vykazovat ztrátu a naopak druhá oblast provozní výsledek hospodaření vykáže zisk nebo naopak, tak i přesto může vyjít celkový výsledek hospodaření v kladných číslech, tzn., že podnik hospodaří se ziskem.

3.2 Časové rozlišení nákladů a výnosů

Účetnictví se řídí zásadou věcného a časového rozlišování, která se odborně nazývá akruální princip. V zásadě jde o to, aby účetní náklady byly uplatněny ve stejném účetním období, jako s nimi související účetní výnosy. Z toho vyplývá, že správné vykázání VH účetní jednotky za sledované účetní období předpokládá zahrnout do něho všechny náklady a výnosy, které do něj hospodářsky patří, i když z různých důvodů nebyly v běžném účetním období zúčtovány. Naopak je třeba z nákladů a z výnosů vyloučit položky, které sice byly v běžném účetním období zúčtovány, avšak týkají se příštích účetních období. Tato úprava nákladů a výnosů se účtuje prostřednictvím účtů časového rozlišení, dalších přechodných účtů a rezerv.

Pro časové rozlišení je charakteristické, že účetní jednotce jsou známy tři parametry:

- **účel vynaložení** (čeho se daná částka týká),
- **částka** (jaká je hodnota nákladu nebo výnosu, který musí účetní jednotka časově rozlišit),
- **období** (do kterých účetních období a v jakém poměru se musí příslušný náklad nebo výnos rozdělit).

Uvedené tři podmínky musí být splněny současně, pokud jedna z těchto podmínek není splněna, účetní jednotky nemohou použít účty časového rozlišení, ale je nutno použít jiný účet (dohadné účty). K časovému rozlišování jsou určeny účty účtové skupiny 38. Časově nelze rozlišovat pokuty, penále, manka a škody.

Časové rozlišení není nutno používat v případech:

- kdy se jedná o nevýznamné částky a jejich ponecháním v nákladech nebo výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování VH. Za nevýznamné částky se považuje např. nákup kalendářů, diářů na příští rok, předplatné novin a časopisů, nákup časových jízdenek na městskou hromadnou dopravu apod.
- jedná se o pravidelně se opakující výdaje nebo příjmy. Za pravidelně se opakující výdaje se považuje např. placené pojistné, které se nekryje

s kalendářním rokem, úhrada za činnost auditorů, daňových poradců ověřujících VH za předcházející zdaňovací období viz [15].

Používá se přitom některý z následujících účtů:

381 – Náklady příštích období

382 – Komplexní náklady příštích období

383 – Výdaje příštích období

384 – Výnosy příštích období

385 – Příjmy příštích období

Podle časového nesouladu mezi vznikem nákladů a výdajů, resp. výnosů a příjmů a také podle zařazení těchto účtů v rozvaze lze sestavit následující tabulku:

Tab. 3.3 Tabulka časového nesouladu a rozlišení druhu účtu:

Název účtu	Běžné období	Příští období	Druh účtu
381 – Náklady příštích období	Výdaj	Náklad	Aktivní
382 – Komplexní náklady př. období	Výdaj	Náklad	Aktivní
383 – Výdaje příštích období	Náklad	Výdaj	Pasivní
384 – Výnosy příštích období	Příjem	Výnos	Pasivní
385 – Příjmy příštích období	Výnosy	Příjem	Aktivní

Náklady příštích období

Účtují se zde výdaje běžného účetního období, jež se týkají nákladů v příštích obdobích, a sice konkrétních jednotlivých účtů v účtové třídě 5. Částka výdajů běžného období, která nesouvisí s předmětným účetním obdobím, nýbrž až s následujícími, se převede na přechodný účet „381-Náklady příštích období“, prostřednictvím něhož se zatíží příslušný nákladový druh v následujících obdobích o částku, která věcně a časově souvisí s tímto obdobím viz [8]. Jako příklad lze uvést předem placené nájemné, náklady na zařazení většího rozsahu drobného nehmotného nebo hmotného majetku do užívání, nájemné placené předem, předplatné, náklady na dlouhodobou propagaci apod. (pro druhou stranu, tj. provozovatele dlouhodobé propagace, pronajímatele atd. se naopak jedná o výnosy příštích období). Zúčtování nákladů příštích období na příslušný účet nákladů se provede v účetním období, s nímž časově rozlišené náklady věcně souvisí.

U nájemného a dalších smluvních ujednání se náklady zúčtují v závislosti na době trvání smluvního vztahu.

Příklad 1

Účetní jednotka sjednala nájemní smlouvu od ledna 2009 do prosince 2010 v celkové výši 24 000 Kč. Při rovnoměrném rozpočítání nájmu činí nájemné 12 000 Kč v každém roce.

Č.	Popis účetní operace	Částka	MD	D
1.	V lednu 2009 zaplacen nájemné na 2 roky dopředu (výpis z BÚ):			
	a) část připadající na rok 2009	12 000	518	221
	b) část připadající na rok 2010	12 000	381	221
2.	Rok 2010 – zahrnutí zaplaceného nájemného do nákladů	12 000	518	381

221 – Bankovní účty		518 – Ostatní služby		381 – Náklady příštích období	
	1a. 12 000	1a. 12 000		1.b 12 000	2. 12 000
	1b. 12 000	2. 12 000			

Příklad 2

Nájemce poslal ze svého účtu pronajímateli částku 180 000 Kč na úhradu nájemného za druhé pololetí roku 2009 a celý rok 2010 (platba v červnu 2009).

Účtování u nájemce:

Č.	Popis účetní operace	Částka	MD	D
1.	V červnu roku 2009 uhrazeno nájemné dopředu (VBÚ):	60 000	518	-
		120 000	381	-
		180 000	-	221
2.	R. 2010 – zahrnutí zaplaceného nájemného do nákladů	120 000	518	381

221 – Bankovní účty		381 – Náklady příštích období		518 – Ostatní služby	
	1. 180 000	1. 120 000		1. 60 000	
			rok 2009		
			2. 120 000	2. 120 000	
			rok 2010		

Účtování u pronajímatele:

Č.	Popis účetní operace	Částka	MD	D
1.	V červnu roku 2009 přijaté nájemné placené nájemcem (VBÚ):	60 000	-	602
		120 000	-	384
		180 000	221	-
2.	R. 2010 – zahrnutí přijatého nájemného do výnosů	120 000	384	602

602 – Tržby z prodeje služeb		384 – Výnosy příštích období		221 – Bankovní účty	
	1. 60 000	1. 120 000	1. 120 000	1. 180 000	
			rok 2009		
	2. 120 000	2. 120 000			
			rok 2010		

Komplexní náklady příštích období (dále jen „KNPO“)

Účet „382 – Komplexní náklady příštích období“ má obdobný charakter jako účet „381 – Náklady příštích období“, použije se však pouze tehdy, jestliže předmětem časového rozlišení je několik nákladových druhů (tedy více než jeden nákladový účet) v souvislosti s určitou akcí. Na rozdíl od účtu 381 se zaktivuje přes účet „555 – Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období“ celková komplexní položka na účet 382 a příslušnými podíly se přiděluje do období, se kterým hospodářsky souvisí na vrub účtu 555. Zúčtování se provede v účetním období, s nímž časově rozlišené náklady věčně souvisejí, nejpozději do 4 let od jejich

zachycení na účtu 382. Příkladem mohou být náklady na přípravu a záběh nové výroby, na výzkum a vývoj, na dlouhodobou propagaci atd. viz [8].

Příklad 3

V roce 2010 podnik vynaložil na přípravu a záběh výroby tyto náklady - spotřeba materiálu 30 000 Kč, mzdové náklady 40 000 Kč, faktura přijatá za služby spojené s přípravou výroby 50 000Kč.

Předpokládá se rozpouštění KNPO v následujícím roce v průběhu 4 let.

Výpočet komplexních nákladů (rozpuštění):

120 000 Kč/ 48 měsíců = 2 500 Kč / 1 měsíc

V roce 2011 (12měsíců): 2 500 x 12 = 30 000 Kč

V roce 2012 (12 měsíců): 2 500 x 12 = 30 000 Kč

V roce 2013 (12 měsíců): 2 500 x 12 = 30 000 Kč

V roce 2014 (12 měsíců): 2 500 x 12 = 30 000 Kč

Č.	Popis účetní operace	Částka	MD	D
1.	Spotřeba materiálu – výdejka	30 000	501	112
2.	Mzdové náklady – ZVL	40 000	521	331
3.	Dodavatelská faktura za nakupované služby spojené s přípravou výroby (od neplátce DPH)	50 000	518	321
4.	Zachycení KNPO	120 000	382	555
5.	Rozpuštění KNPO v následujících letech (2011 - 2014)	30 000	555	382

501 – Spotřeba materiálu

1. 30 000

521 – Mzdové náklady

2. 40 000

518 – Ostatní služby

3. 50 000

321 – Dodavatelé

3. 50 000

112 – Materiál na skladě

1. 30 000

331 - Zaměstnanci

2. 40 000

382 - KNPO		555 – Tvorba a zúčtování KNPO	
4. 120 000	5. 30 000	5. 30 000	4. 120 000
<div style="text-align: center;"> <p>rok 2011</p> <p>rok 2012</p> <p>rok 2013</p> <p>rok 2014</p> </div>			

Příklad 4

Účetní jednotka (je plátcem DPH) se rozhodla investovat do vývoje nových výrobků. V rámci investování jí vznikly uvedené náklady - faktura přijatá za konstrukční práce na 62 000 Kč + 20 % DPH 12 400 Kč, spotřeba materiálu na zkušební sérii 13 000 Kč, mzdové náklady 25 000 Kč.

Rozpouštění KNPO je plánováno na 2 roky, počínaje rokem 2011.

Výpočet komplexních nákladů (rozpuštění):

100 000 Kč/ 2 roky = 50 000 Kč / 1 rok

V roce 2011 - 50 000 Kč

V roce 2012 - 50 000 Kč

Č.	Popis účetní operace	Částka	MD	D
1.	Faktura za konstrukční práce na nových výrobcích:			
	- celková částka	74 400	-	321
	- cena služeb	62 000	518	-
	- DPH 20 %	12 400	343	-
2.	Spotřeba materiálu na zkušební sérii	13 000	501	112
3.	Mzdové náklady na zkušební sérii	25 000	521	331
4.	Časové rozlišení nákladů	100 000	382	555
5.	Rozpouštění KNPO podle plánu (rok 2011)	50 000	555	382
6.	Rozpouštění KNPO podle plánu (rok 2012)	50 000	555	382

501 – Spotřeba materiálu	521 – Mzdové náklady	518 – Ostatní služby
2. 13 000	3. 25 000	1. 62 000
321 – Dodavatelé	112 – Materiál na skladě	331 - Zaměstnanci
1. 74 400	2. 13 000	3. 25 000
343 – Daň z přidané hodnoty	382 - KNPO	555 – Tvorba a zúčtování KNPO
1. 12 400	4. 100 000	5. 50 000
	5. 50 000	5. 50 000
	6. 50 000	6. 50 000
	4. 100 000	

Výdaje příštích období

Účet 383 – „Výdaje příštích období“ představuje částky dosud nezaplacené, které se při splatnosti týkají zčásti nákladů právě minulého účetního období a zčásti nákladů účetního období příštího, nebo které se celé týkají nákladů minulého období, pokud se takové částky neúčtují jako závazek. Jde zejména o nájemné placené pozadu (ze strany pronajímatele se jedná o příjmy příštích období), odměny a prémie placené po uplynutí roku viz [8].

Příklad 5

Nájemce zaplatil pronajímateli v hotovosti nájem za prosinec roku 2009 v lednu roku 2010 v hodnotě 20 000 Kč.

Účtování u nájemce:

Č.	Popis účetní operace	Částka	MD	D
1.	Předpis nájemného běžného roku tj. roku 2009 (dosud nezaplacené nájemné)	20 000	518	383
2.	Zaplacené nájemné za prosinec roku 2009	20 000	383	211

211 - Pokladna	383 – Výdaje příštích období	518 – Ostatní služby
2. 20 000	2. 20 000	1. 20 000
<i>rok 2010</i>	<i>rok 2009</i>	

Účtování u pronajímatele:

Č.	Popis účetní operace	Částka	MD	D
1.	Předpis nájemného běžného roku tj. roku 2009 (dosud nezaplacené nájemné)	20 000	385	602
2.	Přijaté nájemné za prosinec roku 2009 v roce 2010	20 000	211	385

602 – Tržby z prodeje služeb	385 – Příjmy příštích období	211 - Pokladna
1. 20 000	1. 20 000	2. 20 000
<i>rok 2009</i>	<i>rok 2010</i>	

Výnosy příštích období

Účet „384 – Výnosy příštích období“ představuje částky podnikem přijaté v běžném účetním období, které věcně patří do výnosů příštích období, příkladem může být přijaté předplatné, nájemné přijaté předem nebo přijaté paušály předem na zajištění servisu. Výnosy příštích období jsou obdobou nákladů příštích období viz příklad 2 - účtování u pronajímatele, str. 25.

Příklad 6

V roce 2009 pronajímatel přijal nájemné na tři roky dopředu. Roční částka nájemného činí 100 000 Kč.



Č.	Popis účetní operace	Částka	MD	D
1.	Předpis celkové částky nájemného	300 000	311	384
2.	Úhrada celkové částky nájemného v běžném účetním období	300 000	221	311
3.	Zúčtování poměrné části nájemného do výnosů v roce 2010	100 000	384	602
4.	Zúčtování poměrné části nájemného do výnosů v roce 2011	100 000	384	602
5.	Zúčtování poměrné části nájemného do výnosů v roce 2012	100 000	384	602

311 - Odběratelé		221 - Bankovní účty	
1. 300 000	2. 300 000	2. 300 000	
602 - Tržby z prodeje služeb		384 - Výnosy příštích období	
	3. 100 000	3. 100 000	1. 300 000
	<div style="text-align: center;"> \longleftrightarrow rok 2010 \longleftrightarrow </div>		
	4. 100 000	4. 100 000	
	<div style="text-align: center;"> \longleftrightarrow rok 2011 \longleftrightarrow </div>		
	5. 100 000	5. 100 000	
	<div style="text-align: center;"> \longleftrightarrow rok 2012 \longleftrightarrow </div>		

Příklad 7

Účetní jednotka v roce 2009 přijala předplatné na rok 2010 v částce 3 250 Kč.

Č.	Popis účetní operace	Částka	MD	D
1.	Přijaté předplatné dle výpisu z běžného účtu	3 250	221	384
2.	Zúčtování předplatného do výnosu roku 2010	3 250	384	602

602 - Tržby z prodeje služeb		384 - Výnosy příštích období		221 - Bankovní účty	
2. 3 250		2. 3 250	1. 3 250	1. 3 250	
					

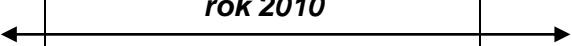
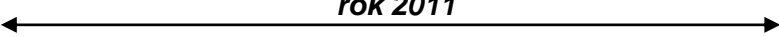
Příjmy příštích období

Na účtu „385 – Příjmy příštích období“ se účtují částky, které nebyly ani neměly být přijaty (inkasovány) v daném účetním období, avšak časově a věcně představují výnos daného účetního období. Jde především o případy, které nejsou ani neměly být zúčtovány přímo na účtech pohledávek vůči odběratelům, neboť pohledávka vznikne až v následujícím účetním období. Jako příklad lze uvést výnosové provize za výkony uskutečněné v běžném roce, které mají být uhrazeny až v roce následujícím, dále pak provedené a odběratelem odebrané nevyfakturované práce a služby a nájemné placené pozadu viz příklad 5 - účtování u pronajímatele, str. 29.

Příklad 8

Za rok 2010 výnosová provize 35 000 Kč byla uhrazena až v roce 2011.

Č.	Popis účetní operace	Částka	MD	D
1.	Neuhrazená výnosová provize	35 000	385	648
2.	Přijatá provize (celá částka souvisí s minulým účetním obdobím)	35 000	221	385

385 - Příjmy příštích období		648 - Jiné provozní výnosy		221 - Bankovní účty	
1. 35 000	2. 35 000		1. 35 000	2. 35 000	
					

3.3 Dohadné účty aktivní a pasivní

Problematika časového rozlišení se dotýká i případů, kdy k rozvahovému okamžiku není známa přesná částka daného účetního případu. I tehdy je třeba náklady, respektive výnosy časově rozlišovat. Zpravidla se používají účty v účtové třídě 38 – Přejícné účty aktiv a pasiv, jejichž název v sobě obsahuje vyjádření aplikace odhadu viz [3]. Z toho je zřejmé, že pokud má účetní jednotka na konci účetního období pohledávky nebo závazky, jejichž přesná výše není známa, používá k jejich zaúčtování dohadných účtů viz [8].

Dohadné účty jsou v zásadě pohledávky nebo závazky neurčité výše, které věcně souvisejí s výnosy, náklady či s rozvahovými položkami (aktivy) právě minulého účetního období.

Účelem jejich použití je průčtovat do příslušného účetního období veškeré uskutečnené a známe hospodářské operace, které ovlivnily náklady, výnosy nebo aktiva podniku, a které nebyly z časového či formálního důvodu fakturovány nebo budou fakturovány podle smlouvy až v následujícím roce. Při stanovení hodnotové výše dohadné položky se vychází z dostupných skutečností, jako např. obvyklé ceny, smlouvy, předešlé dodávky atd. Podklady při stanovení částky účetního případu jsou součástí účetního dokladu. Rozdíl mezi dohadnou položkou a skutečnou částkou fakturace bude zúčtován v období, kdy dojde k přijetí konečné faktury za dodávku či provedení služby (plnění) a vyúčtování tohoto rozdílu je samostatným účetním případem účtovaným do období přijetí této faktury (daňového dokladu).

Položky zúčtované na dohadných účtech jsou také daňově uznávány z hlediska titulu jejich tvorby, individuálně je však nutno zkoumat výši těchto položek a způsob stanovení odhadu viz [15].

Dohadné položky mají podobný charakter jako účty pohledávek a závazků, ale na rozdíl od nich jsou neurčité výše.

Dohadné účty aktivní

Syntetický účet „388 – Dohadné účty aktivní“ slouží pro zaznamenávání aktiv, která nelze vykázat jako obvyklé pohledávky, přičemž plynoucí výnos z těchto položek přísluší do daného (běžného) účetního období, respektive je prokazatelně

protipoložkou k vyúčtovaným nákladům. Jako příklady dohadných položek aktivních lze uvést pohledávku za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí v případech, kdy nebyla ještě poskytnuta pojistná náhrada a pojišťovna nepotvrdila ke konci rozvahového dne konečnou výši náhrady. Patří sem i poplatky za vypůjčenou licenci, jejichž výše k rozvahovému dni není ještě známa, pohledávka za splněnou dodávku zboží, na kterou nebyla vydána faktura z důvodů nesjednaných cen, výnosové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za běžné účetní období, respektive toto bankovní vyúčtování bylo chybné. Výše uvedené případy se vyúčtují se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtového skupiny 64x – Jiné provozní výnosy nebo 66x – Finanční výnosy viz [8].

Příklad 9

V důsledku škody na majetku, účetní jednotka předpokládá náhradu škody od pojišťovny ve výši 98 000 Kč k 31. 12. 2009. V roce 2010 pojišťovna poskytne náhradu 89 500 Kč.

Č.	Účetní případ	Částka	MD	D
1.	Zúčtování předpokládaného výnosu z titulu náhrady škody v roce 2009	98 000	388	688
2.	Náhrada škody od pojišťovny v roce 2010:			
	a) dle výpisu z běžného účtu	89 500	221	388
	b) rozdíl mezi skutečnou a odhadovanou náhradou	8 500	688	388

688 - Ostatní mimořádné

388 - Dohadné účty

výnosy

aktivní

221 - Bankovní účty

	1. 98 000	1. 98 000	2a) 89 500	2a) 89 500	
2b) 8 500			2b) 8 500		

Příklad 10

Účetní jednotka k 31. 12. 2009 předpokládá výnosové úroky ve výši 3 500 Kč, v lednu následujícího roku zjistí dle výpisu z běžného účtu skutečnou výši těchto úroků, která činí 4 200 Kč, tj. odhad je menší než skutečná výše.

Č.	Účetní případ	Částka	MD	D
1.	Odhad nevyúčtovaných výnosových úroků v roce 2009	3 500	388	662
2.	Vyúčtované úroky:			
	a) podle výpisu z BÚ	4 200	221	-
	b) zrušení zápisu dohadného účtu	3 500	-	388
	c) doúčtování rozdílu do výnosů r. 2010	700	-	662

388 - Dohadné účty					
662 - Úroky		aktivní		221 - Bankovní účty	
	1. 3 500	1. 3 500	2b) 3 500		2a) 4 200
	2c) 700				

Dohadné účty pasivní

Syntetický Účet „389 – Dohadné účty pasivní“ slouží k zachycení pasiv, které nelze vykázat jako závazek, přičemž náklad z těchto položek přísluší do daného (běžného) účetního období, respektive je prokazatelně protipoložkou k vyúčtovaným výnosům.

Prostřednictvím účtu 389 se zachycují nevyfakturované dodávky (dohadné položky se ovšem nepoužívají výhradně k časovému rozlišení nákladů a výnosů, ale používají se i v situacích, kdy se nevyfakturovaná dodávka netýká služeb tj. nákladů, ale majetku např. materiálu nebo zboží. Souvztažným účtem je pak příslušný účet účtové třídy 1 a dohadná položka pasivní pak pomáhá spíše zajistit dodržení zásady věrného obrazu účetnictví), dále pak odhadované nákladové úroky (s výjimkou úroků z prodlení, které se jakožto žádné smluvní sankce časově nerozlišují), které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za dané účetní období, resp. toto bankovní vyúčtování je chybné a závazek k úhradě z odpovědnosti za způsobenou škodu v případech, kdy není možno ke konci rozvahového dne stanovit konečnou výši závazku, a to se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu účtových skupin 56 – Finanční náklady a 54 – Jiné provozní náklady, popřípadě na vrub příslušného účtu majetku, resp. nákladů v případě nevyfakturovaných dodávek. Účtuje se zde i náhrada za nevybranou dovolenou, kterou bude nutné v následujícím období proplatit, a poměrná část silniční daně vztažená k účetnímu období viz [8].

Jestliže při porovnání bude skutečná výše nákladů zjištěná v následujícím období odlišná od odhadované částky zachycené na účtu 389, pak bude tento rozdíl ovlivňovat VH účetního období, v němž byl příslušný rozdíl zjištěn. Chybný odhad dohadné položky není důvodem pro daňové zpochybnění odhadované částky, pokud tento odhad byl proveden na základě dostupných, hodnověrných a doložených informací. V následujícím období se dohadný účet vypořádá s došlou fakturou. Rozdíl bude obvykle vyúčtován do nákladů nebo výnosů, pokud ho nebude možno přiřadit ke konkrétnímu aktivu.

Příklad 11

K 31. 12. 2010 účetní jednotka předpokládá, že v následujícím roce bude platit nákladové úroky ve výši 12 100 Kč. Skutečná výše nákladových úroků podle výpisu z běžného účtu je 11 500 Kč.

Č.	Popis účetní operace	Částka	MD	D
1.	Zúčtování úroků do nákladů v roce 2010	12 100	562	389
2.	V roce 2011:			
	a) skutečná výše úroku dle výpisu	11 500	389	221
	b) zúčtování rozdílu mezi částkou úroku	600	389	562

389 - Dohadné účty					
221 - Bankovní účty		pasivní		562 - Úroky	
	2a) 11 500	2a) 11 500	1. 12 100	1. 12 100	
		2b) 600			2b) 600

3.4 Význam inventarizace a základní pojmy

Podle zákona o účetnictví účetní jednotky mají povinnost inventarizovat majetek a závazky a zákon stanoví pravidla pro provádění inventarizace.

Inventarizace je jednou z činností, která přispívá k úplnosti, průkaznosti a správnosti údajů v účetnictví. To znamená, že pokud účetní jednotka řádně

neprovedla inventarizaci majetku a závazků a provedení inventarizace řádně nedoloží inventurními soupisy, není její účetnictví věrohodné a průkazné.

Účelem inventarizace je ověřit, zda stav majetku a závazků zachycený v účetnictví odpovídá skutečnosti, tj. inventarizace je jedním z nemnoha způsobů, kterými lze provést kontrolu správnosti účtování.

Inventarizace majetku a závazků slouží pro účely zjištění skutečného stavu majetku a závazků a k následnému opravení stavu zjištěného v účetnictví, tj. věcné i účetní vypořádání s případnými rozdíly, které se zjistí porovnáním stavem skutečným se stavem účetním (vypořádání mank a úbytků do výše norem, popř. přebytků).

Inventarizací se ověřují zůstatky účtů, které mají hmotnou, ale také nehmotnou povahu. Účty hmotné povahy jsou například zásoby, dlouhodobý hmotný majetek a účty, které mají nehmotnou povahu, jsou pohledávky, stavy účtů časového rozlišení, rezerv, dohadných účtů. Podle těchto dvou skupin rozvahových účtů, které jsou inventarizací ověřovány, se inventura rozděluje na inventuru fyzickou a inventuru dokladovou.

Stavy inventarizovaného majetku a závazků se zaznamenávají na inventurních soupisech.

Inventurou se rozumí pouze zjištění skutečného stavu majetku a závazků k určitému dni u jednotlivých složek.

Inventura se podle zjišťování skutečného stavu člení na:

- **Fyzickou inventuru** – provádí se u majetku hmotné povahy, kdy skutečný stav se při fyzické inventuře zjišťuje přepočtením, převážením, přeměřením. Ve výjimečných případech lze použít odborný odhad (propočet), a to tehdy, jestliže zjišťování skutečného stavu příslušného druhu majetku obvyklým způsobem není technicky možné nebo hospodárně. Jako příklad lze uvést materiál na skladě, zboží na skladě a v prodejnách, pokladní hotovost, stroje, zařízení apod. viz [10].
- **Dokladovou inventuru** – dokladová inventura se používá u takových položek, které svojí povahou vylučují provedení fyzické inventury. Týká se tedy zejména nehmotných rozvahových položek, a to pohledávek, závazků, včetně

rezerv a časového rozlišení. Dále se dokladovou inventurou zjišťuje také skutečný stav majetku hmotné povahy, u něhož jiný způsob inventury není možný vzhledem k místu, kde se v době provádění inventury tento majetek nachází, např. stav peněz na běžném účtu. Tato inventura spočívá v tom, že se při ní skutečný stav příslušného druhu majetku a závazků zjišťuje, ověřuje či prokazuje pomocí různých písemných podkladů. Jedná se například o bankovní výpisy z běžných účtů, daňová přiznání (ověření zůstatků účtu DPH, silniční daně, daně z příjmů), písemně uzavřené smlouvy (kupní smlouva, darovací smlouva), výplatní listiny (ověření zůstatků mezd, sociálního a zdravotního pojištění, daní) atd.

Stavy majetku jsou zapisovány inventurní komisí do inventurních soupisů, které jsou následně srovnávány s účetními stavy, a případné vzniklé rozdíly musí být doloženy a vypořádány. Důležité je ovšem dbát na odpovídající složení inventarizační komise, zejména účast a následné potvrzení inventurních soupisů hmotně odpovědnou osobou.

Inventurní soupisy jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat:

- jednoznačné určení inventarizovaného majetku a závazků včetně jeho množství,
- podpisový záznam (podpis) osoby odpovědné za zjištění inventarizovaného majetku a závazků,
- podpisový záznam (podpis) osoby odpovědné za provedení inventarizace majetku a závazků,
- ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury v účetních cenách a dále pro účely opravných položek, rezerv či mimořádného odpisu,
- způsob zjišťování skutečných stavů, např. přepočítávání, zvážení, kvalifikovaný odhad,
- den (okamžik) zahájení a ukončení inventarizace.

Podle zákona o účetnictví účetní jednotky provádějí inventarizaci k okamžiku sestavení účetní závěrky (**periodická inventarizace**) nebo postupně v průběhu celého účetního období (**průběžná inventarizace**), přičemž možnost jejího provádění je vyhrazena pouze u zásob, které se účtují podle druhů, a dále u

dlouhodobého hmotného movitého majetku, jenž vzhledem k jeho funkci, kterou plní je v soustavném pohybu a nemá stále místo, kam náleží. Termín této inventarizace si stanoví sama účetní jednotka.

Inventarizace aktiv a závazků se provádí, alespoň jednou ročně, a to ke dni sestavení ročních účetních výkazů (ale je možné ji provádět také čtyři měsíce před a jeden měsíc k rozvahovému dni). Tím se sleduje, aby údaje v nich obsažené byly věcně správné, roční interval je rozhodující pro výpočet a vypořádání daňových povinností. To však neznamená, že inventuru je nutno provádět u všech položek najednou např. ke dni 31. 12.

Účetní jednotky jsou povinny prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu pěti let po jejím provedení.

Inventarizačními rozdíly se rozumí rozdíly mezi skutečným stavem a účetním stavem. Je-li skutečný stav vyšší než stav v účetnictví, jedná se o přebytek a naopak je-li skutečný stav nižší než stav v účetnictví tak se jedná o manko, v případě peněžních hotovostí a cenin se rozdíl označuje jako schodek.

Inventarizační rozdíly vyúčtují účetní jednotky do účetního období, za které se inventarizace provádí.

Účty časového rozlišení podléhají inventuře a při inventarizaci se posuzuje jejich výše a odůvodněnost, je nutno přihlédnout zejména ke změnám a dodatkům smluv. Před uzavřením účetních knih je povinností každé účetní jednotky prověřit, zda jsou náklady, výnosy, příjmy a výdaje správně časově rozlišeny, jestli jsou splněny všechny tři podmínky pro časové rozlišení současně, zda není nutné provést úpravy nebo opravy vnitřním účetním dokladem.

Vzhledem k tomu, že ustanovení zákona o účetnictví týkající se inventarizací je velmi stručné, je zapotřebí postup při inventarizacích pečlivě upravit prostřednictvím vnitropodnikové směrnice.

3.5 Směrná účtová osnova

Směrná účtová osnova pro podnikatele určuje uspořádání a označení účtových tříd a účtových skupin nebo i syntetických účtů pro účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech

a o VH. Toto uspořádání musí zajistit sestavení účetní závěrky, protože na náplň směrné účtové osnovy pro podnikatele navazují v převážné míře jednotlivé řádky rozvahy a výkazu zisků a ztrát. Směrná účtová osnova může pro vybrané účetní jednotky určit i uspořádání a označení analytických účtů a označení a uspořádání podrozvahových účtů viz [8].

Na podkladě směrné účtové osnovy jsou účetní jednotky povinny sestavit účtový rozvrh, ve kterém uvedou účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky za dané účetní období. Účetní jednotky sestavují účtový rozvrh pro každé účetní období. Účtový rozvrh je možno v průběhu doplňovat. Jestliže nedojde k prvnímu dni účetního období ke změně účtového rozvrhu platného v předcházejícím účetním období, postupuje účetní jednotka podle stejného rozvrhu i v následujícím účetním období.

Směrná účtová osnova stanovená v prováděcí vyhlášce k zákonu o účetnictví je postavena na dvou řadách účtů, tj. na rozvahových účtech a výsledkových, a na zvláštních závěrkových účtech v účtových skupinách 70 a 71, prostřednictvím kterých se uzavírají a otevírají účetní účty. Směrná účtová osnova je vnitřně členěna do 10 účtových tříd (0 až 9), které se dělí na maximálně 9 účtových skupin. Účtové třídy jsou označeny jednomístným číslicovým znakem (např. 0-Dlouhodobý majetek), účtová skupina dvoumístným znakem (např. 01-Dlouhodobý nehmotný majetek) viz [8].

4 Účtování přechodných účtů aktiv a pasiv v praxi

4.1 Řešení nákladů příštích období v souvislosti s finančním leasingem

Podle českého účetního standardu pro podnikatele č. 017 - Zúčtovací vztahy, se náklady příštích období vykazují v položce rozvahy „D.I.1. Náklady příštích období“, kde se účtují výdaje běžného účetního období, jež se týkají nákladů v příštích obdobích, a sice konkrétních jednotlivých účtů v účtové třídě 5, například nájemné placené předem, předplatné atd. Zúčtování nákladů příštích období na příslušný účet nákladů se provede v účetním období, s nímž časově rozlišené náklady věcně souvisejí viz [14].

Severomoravská plynárenská, a.s. (dále jen „Společnost“), byla zapsána do obchodního rejstříku dne 1. ledna 1994 a její sídlo je v Ostravě. Společnost je od roku 1995 kótována na Burze cenných papírů Praha a jejím hlavním předmětem činnosti je obchod s plynem. Konečnou mateřskou a ovládající společností Společnosti je RWE AG, se sídlem v Německu. Na základě požadavků směrnice Evropské unie a novely energetického zákona Společnost k 1. lednu 2007 vyčlenila své činnosti a vložila část podniku související s distribucí plynu do dceřiné společnosti SMP Net, s. r. o., která byla zapsána do obchodního rejstříku dne 2. června 2006 a její sídlo je v Ostravě. Zatímco Společnost obchoduje se zemním plynem, dceřiná společnost SMP Net, s. r. o., která převzala roli provozovatele, zajišťuje provoz distribuční soustavy plynu. Některé **leasingové smlouvy**, které měla Severomoravská plynárenská, a. s. uzavřeny před 1. 1. 2007, přešly v rámci vkladu části podniku na SMP Net, s. r. o.

V rámci své činnosti Společnost v 90. letech minulého století uzavřela řadu smluv o dlouhodobém finančním pronájmu na plynárenský majetek. Tento způsob financování v uvedeném období mimo jiné využila i na pořízení plynárenské distribuční sítě tj. středotlakých plynovodů.

První část praktické části je zaměřena pouze na jednu smlouvu o finančním pronájmu, na které bude demonstrována ukázka principu časového rozlišení v praxi.

Mezi společností XY, s. r. o. (dále jen „pronajímatel“) a Společností (dále jen „nájemce“) byla uzavřena leasingová smlouva dne 20. 10. 1998 na předmět leasingu:

Středotlaké plynovody a přípojky - LUKAVICE. Obě společnosti jsou plátcí daně z přidané hodnoty.

Vstupní cena předmětu leasingu je 6 800 000 Kč + 5 % DPH.² Finanční služby podléhají rovněž 5% sazbě DPH, nájemní faktor činí: 1,7731764, doba nájmu je 15 let, uvedení majetku do provozu bylo 20. 10. 1998.

První řádná splátka bez DPH 376 587,83 Kč je splatná dne 30. 10. 1998 a periodičita pravidelné splátky je kvartálně/začátkem. Ostatní splátky jsou splatné dle platebního kalendáře. Pronajímatel a nájemce se dohodli na zůstatkové ceně majetku při skončení finančního leasingu v částce 1 000 Kč + 50 Kč DPH, přičemž úhrada zůstatkové hodnoty bude provedena na základě faktury - daňového dokladu vystaveného pronajímatelem, při odkoupení předmětu leasingu po skončení leasingové smlouvy.

Trvání pronájmu od 20. 10. 1998 do 20. 10. 2013 - celkem 180 měsíců

Splátky	6 799 000,00 Kč
Finanční služba	5 257 596,20 Kč
Celkem	12 056 596,20 Kč

Podíl nákladů časového rozlišení měsíčně:

12 056 596,20 Kč / 180 měsíců = **66 981,09 Kč / 1 měsíc (viz příloha č. 2: platební kalendář).**

Počátkem roku 2003 došlo ke změně úrokových sazeb na mezibankovním trhu. Důsledkem toho nastala změna nájemního faktoru na 1,687792 a tím pádem i změna splátek.

² Pro smlouvy o finančním pronájmu, které byly uzavřeny a předmět smlouvy byl předán do užívání do 30. 4. 2004 tj. do dne, předcházejícího dni nabytí účinnosti zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, se použijí příslušná ustanovení zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném do dne předcházejícího datu nabytí účinnosti tohoto zákona.

Splátky	6 799 000,00 Kč
Finanční služba	4 676 984,03 Kč
<hr/>	
Celkem	12 056 596,20 Kč
Časově již rozlišeno (51 měsíců)	- 3 416 035,59 Kč
<hr/>	
Celkem	8 059 948,44 Kč

Podíl nákladů časového rozlišení měsíčně:

8 059 948,44 Kč / (180 - 51 měsíců) = **62 480,22 Kč / 1 měsíc (viz příloha č. 3: platební kalendář po změně úrokových sazeb).**

Zákon o daních z příjmů taxativně stanoví podmínky daňové uznatelnosti nájemného u finančního pronájmu (účet 518).

- Doba nájmu pronajímané věci je delší než 20 % stanovené doby odpisování uvedené v § 30 zákona č 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nejméně však tři roky. Plynovody jsou zaříděny do odpisové skupiny 5 s dobou daňového odepisování 30 let.³
- Kupní cena nesmí být vyšší než daňová zůstatková cena při rovnoměrném odpisování.
- Přechod vlastnictví, tj. odkup najatého hmotného majetku.

V roce 2006 došlo ke změně spočívající v převodu práv a povinností na nového nájemce SMP Net, s. r. o. Změna nabyla účinnosti dne 1. 1. 2007. Zůstatek časového rozlišení leasingových splátek k 31. 12. 2006 byl předmětem vkladu do SMP Net, s. r. o.

Společnost SMP Net, s. r. o. má upraveno časové rozlišení a dohadné položky ve své vnitropodnikové směrnici. Časově rozlišuje především splátky z leasingových smluv, pojistné, déle trvající reklamní akce apod. Naopak časově nerozlišuje náklady (vazba na pokyn č. D - 300), které by se časově rozlišovaly jen mezi dvěma účetními období, s tím, že jejich ponechání v nákladech či ve výnosech nemá podstatný

³ § 24 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, dostal v průběhu let více změn. Přechodná ustanovení zákona však říkají, že se pro tuto leasingovou smlouvu uzavřenou v roce 1998 použije znění platné v době uzavření smlouvy.

význam pro zkreslení výsledků hospodaření společnosti. Jde o pravidelně se opakující či nevýznamné částky jako například: prémie a odměny z mezd, předplatné novin, časopisů atd.

Ze simulace časového rozlišení lze konstatovat, že splátky jsou nerovnoměrné a to z důvodů platebního kalendáře, který leasingová společnost stanovila a také díky změny úrokových sazeb na mezibankovním trhu. Platební kalendář byl stanoven takhle, z důvodů, aby splňoval dané kritéria daňové uznatelnosti nákladů podle zákona č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů. Pro Společnost a od roku 2007 pro dceřinou společnost se jedná tedy o daňově uznatelné náklady, neboť splňuje všechny tři výše uvedené podmínky, protože se v roce 2013 předpokládá, že středotlakové plynovody a přípojky odkoupí v zůstatkové ceně ve výši 1 000 Kč + 50 Kč DPH.

Na základě daných propočtů společnosti (do roku 2007 Severomoravská plynárenská, a. s. a od roku 2007 SMP Net, s. r. o.) rozpouštějí náklady příštích období v jednotlivých letech ve správné výši.

Simulace časového rozlišení			
rok 1998	vstupní cena + finanční služby dle kalendáře	376 587,83	381/221
	podíl ČR nákladů 3 měsíce	200 943,27	518/381
	KZ	175 644,56	
rok 1999	vstupní cena + finanční služby dle kalendáře	1 506 351,32	381/221
	podíl ČR nákladů 12 měsíců	803 773,08	518/381
	KZ	878 222,80	
rok 2000	vstupní cena + finanční služby dle kalendáře	1 506 351,32	381/221
	podíl ČR nákladů 12 měsíců	803 773,08	518/381
	KZ	1 580 801,04	
rok 2001	vstupní cena + finanční služby dle kalendáře	1 506 351,32	381/221
	podíl ČR nákladů 12 měsíců	803 773,08	518/381
	KZ	2 283 379,28	
rok 2002	vstupní cena + finanční služby dle kalendáře	1 506 351,32	381/221
	podíl ČR nákladů 12 měsíců	803 773,08	518/381
	KZ	2 985 957,52	
rok 2003	vstupní cena + finanční služby dle kalendáře	1 351 860,52	381/221
	podíl ČR nákladů 12 měsíců	749 762,65	518/381
	KZ	3 588 055,39	
rok 2004	vstupní cena + finanční služby dle kalendáře	1 351 860,52	381/221
	podíl ČR nákladů 12 měsíců	749 762,65	518/381
	KZ	4 190 153,27	
rok 2005	vstupní cena + finanční služby dle kalendáře	1 351 860,52	381/221
	podíl ČR nákladů 12 měsíců	749 762,65	518/381
	KZ	4 792 251,14	
rok 2006	vstupní cena + finanční služby dle kalendáře	1 014 056,57	381/221
	podíl ČR nákladů 12 měsíců	749 762,65	518/381
	KZ	5 056 545,07	
rok 2007	vstupní cena + finanční služby dle kalendáře	644,88	381/221
	podíl ČR nákladů 12 měsíců	749 762,65	518/381
	KZ	4 307 427,30	
rok 2008	vstupní cena + finanční služby dle kalendáře	644,88	381/221
	podíl ČR nákladů 12 měsíců	749 762,65	518/381

	KZ	3 558 309,54	
rok 2009	vstupní cena + finanční služby dle kalendáře	644,88	381/221
	podíl ČR nákladů 12 měsíců	749 762,65	518/381
	KZ	2 809 191,77	
rok 2010	vstupní cena + finanční služby dle kalendáře	644,88	381/321
	podíl ČR nákladů 12 měsíců	749 762,65	518/381
	KZ	2 060 074,01	
rok 2011	vstupní cena + finanční služby dle kalendáře	644,88	381/321
	podíl ČR nákladů 12 měsíců	749 762,65	518/381
	KZ	1 310 956,24	
rok 2012	vstupní cena + finanční služby dle kalendáře	644,88	381/321
	podíl ČR nákladů 12 měsíců	749 762,65	518/381
	KZ	561 838,47	
rok 2013	vstupní cena + finanční služby dle kalendáře	483,51	381/321
	podíl ČR nákladů 9 měsíců	562 321,98	518/381
	KZ	0,00	

4.2 Praktická aplikace komplexních nákladů příštích období

Účetní jednotka pro účtování komplexních nákladů příštích období musí mít stanovenou vnitřní směrnici, k jakému účelu budou tyto náklady tvořeny a po jak dlouhé období budou časově rozlišovány. Postup časového rozlišení nákladů nesmí každoročně měnit. Ke změně může dojít jen zcela výjimečně, a je nutné přitom postupovat podle ustanovení zákona o účetnictví podle § 7 odst. 4 (např. změna předmětu podnikání). Danou problematiku řeší Český účetní standard pro podnikatele č. 019 - Náklady a Výnosy viz [14].

Český účetní standard pro podnikatele č. 017 - Zúčtovací vztahy říká, že na příslušném účtu vykazovaném v položce rozvahy "D.I.2. Komplexní náklady příštích období" se účtují náklady a výdaje příštích období, jež se sledují ve vztahu k danému účelu, například náklady na přípravu a záběh výkonů, náklady na dlouhodobou propagaci, apod. Zúčtování komplexních nákladů příštích období se provede v účetním období, s nímž časově rozlišené náklady věcně souvisejí, nejpozději však do čtyř let od zaúčtování nákladů na příslušný účet účtové skupiny 38 - *Přechodné účty aktiv a pasiv*, s výjimkou případů vyplývajících ze smluv, respektive platných předpisů.

Společnost ABC, s. r. o. zabývájí se výrobou a prodejem komponentů pro automobilový průmysl, pracovala na vývoji nového výrobku. Celkové náklady na vývoj tohoto výrobku činily 300 000 Kč (mzdové náklady 80 000 Kč, faktura za spotřebovanou energii 30 000 Kč, spotřeba materiálu na zkušební sérii 90 000 Kč, dodavatelská faktura za konstrukční práce na novém výrobku 50 000 Kč, odpisy DHM 50 000 Kč). Tyto náklady budou rozpouštěny měsíčně a to rovnoměrně po dobu maximálně čtyř let. Kromě zmíněných nákladů na vývoj nového výrobku, v roce 2007 měla společnost celkové náklady související s výrobou komponentů v částce 2 800 000 Kč a celkové výnosy, jenž převážně tvoří tržby z prodeje vlastních výrobků v celkové hodnotě 3 350 000 Kč.⁴

⁴ Pro zjednodušení se v následujících letech předpokládá konstantní vývoj celkových nákladů a výnosů společnosti ABC, s. r. o.

Tab. č. 4.1 Tabulka celkových nákladů na vývoj nového výrobku v roce 2007

Popis účetní operace	Částka	MD	D
Mzdové náklady	80 000 Kč	521	331
Faktura za spotřebovanou energii	30 000 Kč	502	321
Spotřeba materiálu na zkušební sérii	90 000 Kč	501	112
Odpisy DHM	50 000 Kč	551	08x
Dodavatelská faktura za konstrukční práce	50 000 Kč	518	321
Vyúčtování KNPO	300 000 Kč	382	555
Následné rozpouštění v poměrné výši v jednotlivých	-	555	382

Výsledek hospodaření⁵ = Výnosy - Náklady (+ rozpouštění KNPO)

Výsledek hospodaření = 3 350 000 - 2 800 000 = 550 000/zisk

Sazba daně z příjmů právnických osob se v jednotlivých letech vyvíjela následovně:

- rok 2008 21 %
- rok 2009 20 %
- rok 2010 19 %

V roce 2011 se předpokládá, že sazba DzPO zůstane na stejné úrovni jako v roce 2011 viz [12].

- rok 2011 19 %

Tab. č. 4.2 Rozpouštění KNPO po dobu čtyř let:

Uvedené hodnoty jsou v tis. Kč							
Rok	Výnosy	Celkové náklady	Z toho KNPO	VH (zisk)	Sazba DzPO	Daňová povinnost	Daňová povinnost bez KNPO
2008	3 350	2 875	75	475	21 %	99,75	115,5
2009	3 350	2 875	75	475	20 %	95,00	110,0
2010	3 350	2 875	75	475	19 %	90,25	104,5
2011	3 350	2 875	75	475	19 %	90,25	104,5

- $KNPO = 300\,000\text{ Kč} / 4 = 75\,000\text{ Kč}$ (555/382)
- Daňová povinnost = zisk x příslušná sazba D z PO v jednotlivých letech

⁵ Při transformaci výsledku hospodaření na daňový základ se nepočítá s připočitatelnými ani odpočitatelnými položkami.

Tab. č. 4.3 Rozpouštění KNPO po dobu tří let:

Uvedené hodnoty jsou v tis. Kč							
Rok	Výnosy	Celkové náklady	Z toho KNPO	VH (zisk)	Sazba DzPO	Daňová povinnost	Daňová povinnost bez KNPO
2008	3 350	2 900	100	450	21 %	94,5	115,5
2009	3 350	2 900	100	450	20 %	90,0	110,0
2010	3 350	2 900	100	450	19 %	85,5	104,5
2011	3 350	2 800	-	550	19 %	104,5	104,5

- $KNPO = 300\,000\text{ Kč} / 3 = 100\,000\text{ Kč}$ (555/382)

Tab. č. 4.4 Rozpouštění KNPO po dobu dvou let:

Uvedené hodnoty jsou v tis. Kč							
Rok	Výnosy	Celkové náklady	Z toho KNPO	VH (zisk)	Sazba DzPO	Daňová povinnost	Daňová povinnost bez KNPO
2008	3 350	2 950	150	400	21 %	84,0	115,5
2009	3 350	2 950	150	400	20 %	80,0	110,0
2010	3 350	2 800	-	550	19 %	104,5	104,5
2011	3 350	2 800	-	550	19 %	104,5	104,5

- $KNPO = 300\,000\text{ Kč} / 2 = 150\,000\text{ Kč}$ (555/382)

Snaha každé účetní jednotky je snižovat daňovou povinnost ihned a tedy nejlépe uplatnit do nákladů všechno v běžném účetním období (zvláště v případě, kdy byly peníze vydány a ušetřenou daní si může částečně zhojit cash flow), ovšem je nutné brát v úvahu zásadu věrného zobrazení předmětu účetnictví a odpisy, které ji v tom brání.

Na základě vypočtených údajů lze konstatovat, že pro společnost ABC, s. r. o. je nejvýhodnější, aby komplexní náklady rozpouštěla po dobu dvou let. Vyplývá to z toho, že v roce 2008 a 2009 bude mít nižší výsledek hospodaření a tím pádem i nižší daňovou povinnost než v následujících letech. Pro zajímavost je zde uvedena i daňová povinnost v případě, že by společnost ABC, s. r. o. neměla komplexní náklady příštích období, tzn., že její daňové zatížení by bylo větší než v případě existence KNPO.

5 Závěr

Aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz, je důležité správně zaúčtovat náklady a výnosy v tom účetním období, s nímž časově a věcně souvisí, bez ohledu na příjem či výdaj peněžních prostředků. Jedná se o tzv. akruální princip a k dodržení tohoto principu se využívají účty časového rozlišení a také přechodné účty aktiv a pasiv.

Podstatou časového rozlišení je, že se jednotlivé nákladové a výnosové položky, které časově souvisí s jiným účetním obdobím, neúčtují v běžném účetním období přímo na účty nákladů a výnosu, ale nejprve na příslušné účty časového rozlišení. Následně se zaúčtují v odpovídajícím účetním období na účty nákladů a výnosů. Výjimkou jsou komplexní náklady příštích období.

V mé bakalářské práci se nejprve věnuji obecné charakteristice účetnictví a postupně se dostávám k problematice časového rozlišení, kde kromě charakteristiky jednotlivých účtů jsou tyto účty také vysvětleny obecně na příkladech.

V první části praktické části se zabývám pořízením majetku v souvislosti s finančním leasingem. V praxi jde o problémový účetní i daňový případ z hlediska časového rozlišení. Problematiku nákladů příštích období aplikuji přímo na společnosti Severomoravské plynárny, a. s., která si v roce 1998 pořídila plynovody a přípojky. Počátkem roku 2003 došlo ke změně nájemního faktoru (úrokových sazeb), kdy leasingová společnost snížila požadovanou částku, která je ve formě finanční služby. V důsledku této změny došlo ke změně splátek. Na simulaci časového rozlišení ukazují, jaký je podíl časového rozlišení v jednotlivých letech. Další zajímavostí je, že v roce 2007 tato společnost založila dceřinou společnost, jménem SMP Net, s. r. o., kdy v rámci vkladu přešly některé leasingové smlouvy v zůstatkové ceně právě na dceřinou společnost.

V druhé části řeším společnost ABC, s. r. o., která pracovala na vývoji nového výrobku. Z hlediska nákladů, které jí s touto činností vznikly (komplexní náklady) se věnuji problematice, jaký bude pro společnost nejvhodnější způsob rozpouštění KNPO s ohledem na výsledek hospodaření a daňového zatížení. Je důležité brát v úvahu, že je třeba KNPO rozpustit nejpozději do čtyř let od jejich zachycení na účtu 382. Na základě daných propočtů pro společnost bude nejefektivnější, aby

komplexní náklady rozpustila do dvou let, protože daňová povinnost v těchto letech bude nejnižší.

Seznam použité literatury

Použitá literatura:

- 1 BARTKOVÁ, H; PASEKOVÁ, M. *Mezinárodní účetnictví*. 1. vyd. Ostrava: VŠB - TU Ostrava, 2006. 290 s. ISBN 80-248-1181-2.
- 2 DVOŘÁKOVÁ, D; MÜLLEROVÁ, L.; VOMÁČKOVÁ, H. *Účetní předpisy pro podnikatele*. 3. vyd. Praha: Aspi, 2009. 604 s. ISBN 978-80-7357-435-2.
- 3 KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2009*. 6. vyd. Praha: Aspi, 2009. 664 s. ISBN 978-80-7357-419-2.
- 4 KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB - TU Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
- 5 KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví*. 1. vyd. Ostrava: VŠB - TU Ostrava, 2005. 168 s. ISBN 80-248-0837-4.
- 6 KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetnictví pro každého*. 19. vyd. Praha: Polygon, 2009. 440 s. ISBN 978-80-7273-156-5.
- 7 PELÁK, J. *Účetnictví v příkladech repetitorium k základům účetnictví*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze Nakladatelství Oeconomica, 2008. 194 s. ISBN 978-80-245-1190-0.
- 8 RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 9. vyd. Olomouc: Anag, 2009. 976 s. ISBN 80-7263-503-0.
- 9 ŠEBESTÍKOVÁ, V. *Účetní operace kapitálových společností*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 2009. 296 s. ISBN 978-80-247-2760-8.
- 10 ŠTOHL, P; KLIČKA, V. *Maturitní okruhy z účetnictví*. 1. vyd. Znojmo: Vzdělávací středisko Ing. Pavel Štohl, 2007. 227 s. ISBN 978-80-239-8812-3.

Právní předpisy:

- 11 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- 12 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- 13 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- 14 České účetní standardy
- 15 Pokyn č. D - 300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Internetové odkazy:

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/182_690.html/papp/cds_konzultant/3e7b4c1e:127bd2f23cc:-689e?init=n&url=235/2004%20Sb.%20§111*5&date=-2

<http://www.zivnostnik.cz/casove-rozliseni-komentar-a-test-cid224787/>

<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast2.aspx>

Seznam zkratek

Použité zkratky:

D - strana DAL

DPH - daň z přidané hodnoty

DzPO - daň z příjmů právnických osob

EU - Evropská unie

FASB - Výbor pro účetní standardy

FS - finanční služba

IAS - Mezinárodní účetní standardy

IASB - Rada pro mezinárodní účetní výkaznictví

IFRS - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

KNPO – komplexní náklady příštích období

KS - konečný stav

MD - strana MÁ DÁTI

US GAAP - obecně uznávané účetní principy

VBÚ - výpis z běžného účtu

VC - vstupní cena

VH - výsledek hospodaření

Resp. - respektive

R. - rok

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;

- беру на vědomі, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);

- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;

- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 7. května 2010

.....
Petra Břečková

Adresa trvalého pobytu studenta:

Jana Maluchy 207/59

700 30, Ostrava-Dubina

Seznam příloh

Příloha 1 : Použitý účtový rozvrh

Příloha 2 : Platební kalendář

Příloha 3 : Platební kalendář po změně úrokových sazeb

Příloha 1: Použitý účtový rozvrh

Účtová třída 0-Dlouhodobý majetek

01-Dlouhodobý nehmotný majetek

- 011-Zřizovací výdaje
- 012-Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013-Software
- 014-Ocenitelná práva
- 015-Goodwill
- 019-Jiný dlouhodobý nehmotný majetek

02-Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

- 021-Stavby
- 022-Samostatné movité věci a soubory movitých Věcí
- 025-Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026-Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 029-Jiný dlouhodobý hmotný majetek

03-Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

- 031-Pozemky
- 032-Umělecká díla a sbírky

04-Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

- 041-Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
- 042-Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- 043-Pořízení dlouhodobého finančního majetku

05-Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

- 051-Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052-Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053-Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

06-Dlouhodobý finanční majetek

- 061-Podíly v ovládaných a řízených osobách
- 062-Podíly v účetních jednotkách s podstatným Vlivem
- 063-Ostatní cenné papíry a podíly
- 065-Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066-Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv
- 067-Ostatní půjčky
- 069-Jiný dlouhodobý finanční majetek

07-Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 071-Oprávky ke zřizovacím výdajům
- 072-Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje

073-Oprávky k softwaru

074-Oprávky k ocenitelným právům

075-Oprávky ke goodwillu

079-Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku

08-Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081-Oprávky ke stavbám
- 082-Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
- 085-Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086-Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
- 089-Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku

09-Opravné položky k dlouhodobému majetku

- 091-Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092-Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093-Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094-Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095-Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek
- 096-Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097-Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- 098-Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

Účtová třída 1-Zásoby

11-Materiál

- 111-Pořízení materiálu
- 112-Materiál na skladě
- 119-Materiál na cestě

12-Zásoby vlastní výroby

- 121-Nedokončená výroba
- 122-Polotovary vlastní výroby
- 123-Výrobky
- 124-Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

13-Zboží

- 131-Pořízení zboží
- 132-Zboží na skladě a v prodejnách
- 139-Zboží na cestě

15-Poskytnuté zálohy na zásoby

- 151-Poskytnuté zálohy na materiál
- 152-Poskytnuté zálohy na zvířata
- 153-Poskytnuté zálohy na zboží

19-Opravné položky k zásobám

- 191-Opravná položka k materiálu
- 192-Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193-Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
- 194-Opravná položka k výrobkům
- 195-Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám
- 196-Opravná položka ke zboží

Účtová třída 2-Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry

21-Peníze

- 211-Pokladna
- 213-Ceniny

22-Účty v bankách

- 221-Bankovní účty

23-Krátkodobé bankovní úvěry

- 231-krátkodobé bankovní úvěry
- 232-Eskontní úvěry

24-Krátkodobé finanční výpomoci

- 241-Emitované krátkodobé dluhopisy
- 249-Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

25-Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek

- 251-Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252-Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253-Dluhové cenné papíry k obchodování
- 255-Vlastní dluhopisy
- 256-Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257-Ostatní cenné papíry
- 259-Pořizovaný krátkodobý finanční majetek

26-Převody mezi finančními účty

- 261-Peníze na cestě

29-Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

- 291-Opravná položka ke ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3-Zúčtovací vztahy

31-Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)

- 311-Odběratelé
- 312-Směnka k inkasu
- 313-Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314-Poskytnuté provozní zálohy
- 315-Ostatní pohledávky-dlouhodobé, krátkodobé

32-Závazky (krátkodobé)

- 321-Dodavatelé
- 322-Směnky k úhradě
- 324-Přijaté zálohy
- 325-Ostatní závazky

33-Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

- 331-Zaměstnanci
- 333-Ostatní závazky vůči zaměstnancům
- 335-Pohledávky za zaměstnanci
- 336-Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34-Zúčtování daní a dotací

- 341-Daň z příjmů
- 342-Ostatní přímé daně
- 343-Daň z přidané hodnoty
- 345-Ostatní daně a poplatky
- 346-Dotace ze státního rozpočtu
- 347-Ostatní dotace

35-Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva

- 351-Pohledávky-ovládající a řídící osoba
- 352-Pohledávky-podstatný vliv
- 353-Pohledávky za upsaný základní kapitál
- 354-Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
- 355-Ostatní pohledávky za společníky
- 358-Pohledávky k účastníkům sdružení

36-Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a za členy družstva

- 361-Závazky-ovládající a řídící osoba
- 362-Závazky-podstatný vliv
- 364-Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
- 365-Ostatní závazky ke společníkům
- 366-Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti
- 367-Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
- 368-Závazky k účastníkům sdružení

37-Jiné pohledávky a závazky

- 371-Pohledávky z prodeje podniku
- 372-Závazky z koupě podniku
- 373-Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
- 374-Pohledávky z pronájmu
- 375-Pohledávky z emitovaných dluhopisů
- 376-Nakoupené opce
- 377-Prodané opce
- 378-Jiné pohledávky
- 379-Jiné závazky

38-Přechodné účty aktiv a pasiv

- 381-Náklady příštích období
- 382-Komplexní náklady příštích období
- 383-Výdaje příštích období
- 384-Výnosy příštích období
- 385-Příjmy příštích období
- 388-Dohadné účty aktivní
- 389-Dohadné účty pasivní
- 39-Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování
- 391-Opravná položka k pohledávkám
- 395-Vnitřní zúčtování
- 398-Spojovací účet při sdružení

Účtová třída 4-Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

41-Základní kapitál a kapitálové fondy

- 411-Základní kapitál
- 412-Emisní ážio
- 413-Ostatní kapitálové fondy
- 414-Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
- 418-Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách
- 419-Změny základního kapitálu

42-Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

- 421-Zákonný rezervní fond
- 422-Nedělitelný fond
- 423-Statutární fondy
- 427-Ostatní fondy
- 428-Nerozdělený zisk minulých let
- 429-Neuhrazená ztráta minulých let

43-Výsledek hospodaření

- 431-Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

45-Rezervy

- 451-Rezervy podle zvláštních právních předpisů
- 459-Ostatní rezervy

46-Bankovní úvěry

- 461-Bankovní úvěry

47-Dlouhodobé závazky

- 471-Dlouhodobé závazky-ovládající a řídicí osoba
- 472-Dlouhodobé závazky-podstatný vliv
- 473-Emitované dluhopisy
- 474-Závazky z pronájmu
- 475-Dlouhodobé přijaté zálohy
- 478-Dlouhodobé směnky k úhradě
- 479-Ostatní dlouhodobé závazky

48-Odložený daňový závazek a pohledávka

- 481-Odložený daňový závazek a pohledávka

49-Individuální podnikatel

- 491-Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5-Náklady

50-Spotřebované nákupy

- 501-Spotřeba materiálu
- 502-Spotřeba energie
- 503-Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
- 504-Prodáné zboží

51-Služby

- 511-Opravy a udržování
- 512-Cestovné
- 513-Náklady na reprezentaci
- 518-Ostatní služby

52-Osobní náklady

- 521-Mzdové náklady
- 522-Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti
- 523-Odměny členům orgánů společnosti a družstva
- 524-Zákonné sociální pojištění a zdravotní pojištění
- 525-Ostatní sociální pojištění
- 526-Sociální náklady individuálního podnikatele
- 527-Zákonné sociální náklady
- 528-Ostatní sociální náklady

53-Daně a poplatky

- 531-Daň silniční
- 532-Daň z nemovitostí
- 538-Ostatní daně a poplatky

54-Jiné provozní náklady

- 541-Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 542-Prodáný materiál
- 543-Dary
- 544-Smluvní pokuty úroky z prodlení
- 545-Ostatní pokuty a penále
- 546-Odpis pohledávky
- 548-Ostatní provozní náklady
- 549-Manka a škody

55-Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti

- 551-Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 552-Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů
- 554-Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
- 555-Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období
- 557-Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku
- 558-Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek

559-Tvorba a zúčtování opravných položek

56-Finanční náklady

561-Prodané cenné papíry a podíly

562-Úroky

563-Kurzové ztráty

564-Náklady z přecenění cenných papírů

565-Náklady z dlouhodobého finančního majetku

566-Náklady z krátkodobého finančního majetku

567-Náklady z derivátových operací

568-Ostatní finanční náklady

569-Manka a škody na finančním majetku

57-Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti

574-Tvorba a zúčtování rezerv

579-Tvorba a zúčtování opravných položek

58-Mimořádné náklady

581-Náklady na změnu metody

582-Škody

584-Tvorba a zúčtování rezerv

588-Ostatní mimořádné náklady

589-Tvorba a zúčtování opravných položek

59-Daň z příjmů a převodové účty a rezerva na

daň z příjmů

591-Daň z příjmů z běžné činnosti-splatná

592-Daň z příjmů z běžné činnosti-odložená

593- Daň z příjmů z mimořádné činnosti-splatná

594- Daň z příjmů z mimořádné činnosti-odložená

595-Dodatečné odvody daně z příjmů

596-Převod podílu na výsledku hospodaření
společníkům

597-Převod provozních nákladů

598-Převod finančních nákladů

599-Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů

Účtová třída 6-Výnosy

60-Tržby za vlastní výkony a zboží

601-Tržby za vlastní výrobky

602-Tržby z prodeje služeb

604-Tržby za zboží

61-Změny stavu zásob vlastní činnosti

611-Změna stavu nedokončené výroby

612-Změna stavu polotovarů

613-Změna stavu výrobků

614-Změna stavu zvířat

62-Aktivace

621-Aktivace materiálu a zboží

622-Aktivace vnitropodnikových služeb

623-Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku

624-Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

64-Jiné provozní výnosy

641-Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a
hmotného majetku

642-Tržby z prodeje materiálu

644-Smluvní pokuty a úroky z prodlení

646-Výnosy z odepsaných pohledávek

648-Jiné provozní výnosy

66-Finanční výnosy

661-Tržby z prodeje cenných papírů a podílů

662-Úroky

663-Kurzové ztráty

664-Výnosy z přecenění cenných papírů

665-Výnosy z dlouhodobého finančního majetku

666-Výnosy z krátkodobého finančního majetku

667-Výnosy z derivátových operací

668-Ostatní finanční výnosy

68-Mimořádné výnosy

681-Výnosy ze změny metody

688-Ostatní mimořádné výnosy

69-Převodové účty

697-Převod provozních výnosů

698-Převod finančních výnosů

Účtová třída 7-Závěrkové a podrozvahové účty

70-Účty rozvahové

701-Počáteční účet rozvahový

702-Konečný účet rozvahový

71-Účet zisků a ztrát

710-Účet zisků a ztrát

75 až 79-Podrozvahové účty

Účtové třídy 8 a 9-Vnitropodnikové účetnictví

Příloha 2: Platební kalendář

PLATEBNÍ KALENDÁŘ						
SPLÁTKA	VSTUPNÍ CENA	DPH ze VC	FIN. SLUŽBA	DPH z FS	CELKEM	SPLATNOST
1.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.10.1998
2.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.1.1999
3.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.4.1999
4.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.7.1999
5.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.10.1999
6.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.1.2000
7.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.4.2000
8.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.7.2000
9.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.10.2000
10.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.1.2001
11.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.4.2001
12.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.7.2001
13.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.10.2001
14.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.1.2002
15.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.4.2002
16.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.7.2002
17.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.10.2002
18.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.1.2003
19.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.4.2003
20.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.7.2003
21.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.10.2003
22.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.1.2004
23.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.4.2004
24.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.7.2004
25.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.10.2004
26.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.1.2005
27.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.4.2005
28.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.7.2005
29.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.10.2005
30.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.1.2006
31.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.4.2006
32.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.7.2006
33.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.10.2006
34.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.1.2007
35.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.4.2007

36.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.7.2007
37.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.10.2007
38.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.1.2008
39.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.4.2008
40.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.7.2008
41.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.10.2008
42.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.1.2009
43.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.4.2009
44.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.7.2009
45.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.10.2009
46.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.1.2010
47.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.4.2010
48.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.7.2010
49.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.10.2010
50.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.1.2011
51.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.4.2011
52.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.7.2011
53.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.10.2011
54.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.1.2012
55.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.4.2012
56.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.7.2012
57.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.10.2012
58.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.1.2013
59.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.4.2013
60.	100,00	5,00	106,63	5,40	217,03	30.7.2013
Kupní cena	1 000,00	50,00	0,00	0,00	1 050,00	30.10.2013
Celkem	6 800 000,00	340 001,20	5 257 596,20	262 884,00	12 660 481,40	

(6 799 000,00 x 0,05)
343/321

(6 799 000,00 x 1,7731764) - 6 799 000,00

(5 257 596,20 x 0,05)
343/321

Příloha 3: Platební kalendář po změně úrokových sazeb

PLATEBNÍ KALENDAŘ						
SPLÁTKA	VSTUPNÍ CENA	DPH ze VC	FIN. SLUŽBA	DPH z FS	CELKEM	SPLATNOST
1.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.10.1998
2.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.1.1999
3.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.4.1999
4.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.7.1999
5.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.10.1999
6.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.1.2000
7.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.4.2000
8.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.7.2000
9.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.10.2000
10.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.1.2001
11.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.4.2001
12.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.7.2001
13.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.10.2001
14.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.1.2002
15.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.4.2002
16.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.7.2002
17.	212 381,25	10 619,10	164 206,58	8 210,40	395 417,33	30.10.2002
18.	212 381,25	10 619,10	125 583,88	6 279,20	354 863,43	30.1.2003
19.	212 381,25	10 619,10	125 583,88	6 279,20	354 863,43	30.4.2003
20.	212 381,25	10 619,10	125 583,88	6 279,20	354 863,43	30.7.2003
21.	212 381,25	10 619,10	125 583,88	6 279,20	354 863,43	30.10.2003
22.	212 381,25	10 619,10	125 583,88	6 279,20	354 863,43	30.1.2004
23.	212 381,25	10 619,10	125 583,88	6 279,20	354 863,43	30.4.2004
24.	212 381,25	10 619,10	125 583,88	6 279,20	354 863,43	30.7.2004
25.	212 381,25	10 619,10	125 583,88	6 279,20	354 863,43	30.10.2004
26.	212 381,25	10 619,10	125 583,88	6 279,20	354 863,43	30.1.2005
27.	212 381,25	10 619,10	125 583,88	6 279,20	354 863,43	30.4.2005
28.	212 381,25	10 619,10	125 583,88	6 279,20	354 863,43	30.7.2005
29.	212 381,25	10 619,10	125 583,88	6 279,20	354 863,43	30.10.2005
30.	212 381,25	10 619,10	125 583,88	6 279,20	354 863,43	30.1.2006
31.	212 381,25	10 619,10	125 583,88	6 279,20	354 863,43	30.4.2006
32.	212 381,25	10 619,10	125 583,84	6 279,20	354 863,39	30.7.2006
33.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.10.2006
34.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.1.2007
35.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.4.2007

36.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.7.2007
37.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.10.2007
38.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.1.2008
39.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.4.2008
40.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.7.2008
41.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.10.2008
42.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.1.2009
43.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.4.2009
44.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.7.2009
45.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.10.2009
46.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.1.2010
47.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.4.2010
48.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.7.2010
49.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.10.2010
50.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.1.2011
51.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.4.2011
52.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.7.2011
53.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.10.2011
54.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.1.2012
55.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.4.2012
56.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.7.2012
57.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.10.2012
58.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.1.2013
59.	100,00	5,00	61,22	3,10	169,32	30.4.2013
60.	100,00	5,00	61,07	3,10	169,17	30.7.2013
kupní cena	1 000,00	50,00	0,00	0,00	1 050,00	30.10.2013
CELKEM	6 800 000,00	340 001,20	4 676 984,03	233 851,60	12 050 836,83	